



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e
2014 Administração de Aveiro

**Aleida da Conceição
Borges Moreira**

**O sistema fiscal cabo-verdiano: os impostos sobre
consumo**



Universidade de Aveiro
2014

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

**Aleida da Conceição
Borges Moreira**

O sistema fiscal cabo-verdiano: os impostos sobre consumo

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho à minha filha que soube entender a minha ausência durante todos estes anos. Valeu a pena toda a distância, todo sofrimento e todas as renúncias.

o júri

presidente

Prof. Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Doutor Luís Filipe Marinho Lima Santos

Professor Coordenador do Instituto Politécnico de Leiria

Prof. Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz

Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (Orientador)

agradecimentos

A realização desta dissertação marca o fim de uma importante etapa da minha vida. Um longo caminho foi percorrido até chegar a este ponto, mas este não é um caminho que se percorre sozinho. Uma dissertação de mestrado, apesar do processo solitário a que qualquer investigador está destinado, reúne contributos de várias pessoas. É a todas essas pessoas que quero deixar aqui expresso o meu agradecimento.

Quero agradecer, em primeiro lugar, a Deus, pela força e coragem durante toda esta longa caminhada.

Ao meu orientador, Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, pelos seus valiosos contributos, recomendações e comentários, mas sobretudo pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta dissertação.

O meu profundo e sentido agradecimento a todos os meus amigos, colegas de curso e a todas as pessoas que contribuíram para a concretização desta dissertação, estimulando-me intelectual e emocionalmente.

Sou muito grata a todos os meus familiares pela confiança que depositarem em mim, em especial à minha filha que soube entender a minha ausência durante todos estes anos. Valeu a pena toda a distância, todo sofrimento, todas as renúncias. À minha preciosa Diana, dedico todo este trabalho.

palavras-chave

Sistema Fiscal, Cabo Verde, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Imposto sobre o Consumo Especial, Direitos de Importação.

Resumo

Este trabalho pretende analisar os impostos sobre o consumo em Cabo Verde - Imposto sobre o Valor Acrescentado, Imposto sobre o Consumo Especial e Direitos de Importação – desde o início do século XX até ao seu atual estado, identificando os pontos fortes e fracos, para os quais apresentamos sugestões de melhoria.

A evolução do sistema fiscal de Cabo Verde pode ser entendida em três etapas, desde a sua implementação em 1901 até à presente data. Para o momento presente pretendemos perceber as traves mestras deste tipo de impostos, pelo facto de representarem uma parcela expressiva na receita fiscal de Cabo Verde. Por isso, na elaboração da dissertação utilizamos uma metodologia qualitativa e de base documental - análise de conteúdo.

O sistema fiscal cabo-verdiano segue muito de perto o sistema fiscal português, com adaptação à realidade nacional.

Os impostos indiretos acima referidos têm mantido maior peso do que os impostos diretos e tem-se verificado um crescimento gradual desde 2008 até 2013 (período de estudo), com exceção de algumas oscilações nos anos intermédios. Entre os impostos indiretos, o IVA é o que apresenta maior receita fiscal arrecadada pelo Estado relativamente ao ICE e DI.

A tributação dos impostos sobre o consumo tem como objetivo não só aumentar receitas fiscais, como também razões de política económica, social e ambiental, como é o caso do ICE.

Por sua vez, os DI englobam todas as receitas de tributação indireta que incidem sobre o valor aduaneiro.

A reformulação do CIVA, com introdução de novas regras, vigentes a partir de 2014, demonstrou um grande passo para a estabilidade do sistema fiscal cabo-verdiano, embora ainda precisam implementar algumas medidas de melhorias com vista a fazer face aos pontos fracos encontrados no sistema, tornando-o credível e recomendável.

keywords

Tax system , Cape Verde , Value Added Tax , Special Consumption Tax, Import Duties.

Abstract

The aim of this dissertation entitled " The Cape Verdean tax system : taxes on consumption / expenditure " is to analyse the consumption/spending taxes spending in Cape Verde – since the early twentieth century to its current state, identifying strengths and weaknesses, for which we present suggestions for improvement.

The Cape Verdean taxation system, as well as several other countries needs to implement rules and regulations to reduce the encountered challenges and evasion in order to follow the fast growing economic conditions of now days. Moreover, the evolution of the Cape Verdean can be understood in three steps since its implementation in 1901 to date. For the moment, we want to see the building blocks of consumption/expenses taxes of Cape Verde, the fact that these taxes represent a significant share in the Fiscal policy of the Cape Verde. Therefore, to prepare this dissertation we used a qualitative methodology and evidence base - content analysis.

The indirect taxes above have maintained greater weight than direct taxes and there has been a gradual growth from 2008 to 2013 (study period), except for some fluctuations in the intervening years. Among the indirect taxes, VAT is the one with greater tax revenue collected by the State for ICE and DI.

Taxation of consumption taxes is aimed not only increase tax revenue, as well as reasons of economic, social and environmental policy, such as ICE.

In turn, the DI include all revenues from indirect taxes levied on the customs value.

The reformulation of CIVA, with the introduction of new rules, effective from 2014, showed a big step for the stability of the Cape Verde tax system, although still need to implement some measures for improvement with a view to addressing the weaknesses found in the system, making it credible and recommended.

Índice

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – O SISTEMA FISCAL CABO-VERDIANO	5
1.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA FISCAL CABO-VERDIANO	5
1.1.1 <i>Período Colonial</i>	6
1.1.2 <i>Época da Independência</i>	7
1.1.3 <i>Caraterização do estado atual – a partir de 1993</i>	9
1.2 ESTRUTURA DA RECEITA FISCAL CABO-VERDIANA	12
CAPÍTULO II – IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO	21
2.1 IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	21
2.1.1 <i>Incidência</i>	22
2.1.2 <i>Localização das operações</i>	26
2.1.3 <i>Isenções</i>	27
2.1.4 <i>Valor tributável</i>	34
2.1.5 <i>Taxas</i>	35
2.1.6 <i>Direito à dedução</i>	36
2.1.7 <i>Pagamento do imposto</i>	36
2.1.8 <i>Infrações ao IVA</i>	38
2.2 IMPOSTO SOBRE CONSUMOS ESPECIAIS.....	40
2.2.1 <i>Os ICE, ambiente e saúde</i>	41
2.2.2 <i>Incidência</i>	42
2.2.3 <i>Isenções</i>	43
2.2.4 <i>Taxas</i>	44
2.2.5 <i>Valor Tributável</i>	45
2.2.6 <i>Liquidação e pagamento</i>	45
2.2.7 <i>Introdução no consumo</i>	46
2.2.8 <i>Infrações ao ICE</i>	46
2.3 DIREITOS DE IMPORTAÇÃO.....	47
CAPÍTULO III – ANÁLISE CRÍTICA	49
3.1 PONTOS FORTES	49
3.2 PONTOS FRACOS.....	51
3.3 RECOMENDAÇÕES PARA TENDÊNCIAS FUTURAS	52
CONCLUSÕES	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

Lista de Quadros

QUADRO 1 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DO PERÍODO 2000 A 2007	13
QUADRO 2 – VARIAÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DO PERÍODO 2000 A 2007	13
QUADRO 3 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DE CADA UM DOS IMPOSTOS DO PERÍODO 2000 A 2007	14
QUADRO 4 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DE CADA IMPOSTO DO PERÍODO 2000 A 2007 " EM %" .	14
QUADRO 5 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DO PERÍODO DE 2008 A 2013	15
QUADRO 6 – VARIAÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DO PERÍODO DE 2008 A 2013.....	15
QUADRO 7 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DE CADA IMPOSTO DO PERÍODO DE 2008 A 2013	17
QUADRO 8 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DE CADA UM DOS IMPOSTOS DO PERÍODO DE 2008 A 2013 "EM %"	17

Lista de Gráficos

GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DO PERÍODO DE 2008 A 2013	16
GRÁFICO 2 – EVOLUÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS DE CADA UM DOS IMPOSTOS DE 2008 A 2013	18

Lista de Siglas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CGT – Código Geral Tributário

DGA – Direção Geral das Alfândegas

DGCI – Direção Geral de Contribuição e Impostos

DI – Direitos de Importação

DL – Decreto-Lei

ICE – Imposto sobre o Consumo Especial

IUP – Imposto Único sobre o Património

IUR – Imposto Único sobre o Rendimento

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IS – Imposto de Selo

RICE – Regulamento do Imposto sobre o Consumo Especial

RICE – Regulamento do Imposto sobre Consumos Especiais

OE – Orçamento do Estado

INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende proporcionar uma visão sintética do estado atual dos impostos sobre consumo/despesa no sistema fiscal de Cabo Verde. O sistema fiscal deste país tem a sua base, desde logo, na constituição da república cabo-verdiana, que define os princípios orientadores, nomeadamente no que se refere ao tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes.

Uma das espécies tributárias criada por lei é o imposto, constituindo a fonte principal da receita do Estado. O seu pagamento deve cumprir com alguns princípios constitucionais da generalidade e da capacidade contributiva. Esse pagamento é considerado como sendo, um montante periódico ou pontualmente exigido aos contribuintes pelo Estado, pela Autarquia Local ou por outro ente público, por forma a permitir-lhe a realização de fins públicos. Esta prestação financeira não apresenta, contudo, carácter de sanção e tem, naturalmente, fundamento legal. Um imposto é sempre definitivo, uma vez que o contribuinte nunca será reembolsado do montante total entregue, e unilateral, já que não existe uma contrapartida direta por parte do Estado¹. Estamos assim, perante as chamadas receitas fiscais.

Atualmente, o panorama fiscal cabo-verdiano é formado por um conjunto de impostos que incidem sobre o rendimento, o património e o consumo, dos quais destacamos:

- Imposto Único sobre o Rendimento (IUR);
- Imposto Único sobre o Património (IUP).
- Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
- Imposto sobre o Consumo Especial (ICE);
- Direitos de Importação (DI);
- Imposto de Selo sobre as transações (IS).

Estes impostos, do ponto de vista económico, podem ser classificados em diretos e indiretos. Os impostos diretos (imposto sobre o rendimento e imposto sobre o património) são os que permitem determinar a capacidade económica do contribuinte, enquanto os indiretos (impostos sobre o consumo) não permitem avaliar a capacidade económica do contribuinte, visto que o objeto de tributação corresponde às operações, genericamente,

¹ Imposto. In Infopédia [Em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2014., Consultado em 20-05-2014, disponível na [www: <URL: http://www.infopedia.pt/\\$imposto>](http://www.infopedia.pt/$imposto).

de consumo e despesa, por ele efetuada². Estes últimos têm como pretensão a tributação de situações como a aquisição de bens ou de serviços, que só indiretamente recaem sobre a riqueza de que, eventualmente, os seus sujeitos sejam detentores.

Os impostos indiretos constituem elementos de extrema importância para o desenvolvimento de qualquer país. Particularmente em Cabo Verde, os principais impostos indiretos – IVA, ICE e DI – representam uma parcela expressiva na receita fiscal desse país. De acordo com os dados referentes ao período de 2004 a 2007 do Ministério das Finanças de Cabo Verde, estes impostos são os que tiveram maior peso ao longo dos tempos e vêm evoluindo cada vez mais em relação aos impostos diretos.

O IVA incide sobre as transmissões de bens e prestação de serviços, realizadas a título oneroso no território nacional, de acordo com a localização das operações e sobre as importações de bens (Lei n.º 49/VIII/2013). Por sua vez, o ICE é um imposto de natureza indireta, incidente numa única fase, sobre determinados bens produzidos, importados ou introduzidos no território nacional, de acordo com as normas constantes no Regulamento (Lei nº 22/VI/2003). Por fim, o DI engloba sobre todas as receitas provenientes de tributação indireta que incidem sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas para o consumo, cobradas conforme pauta aduaneira oficial em vigor.

Dado o peso deste tipo de impostos na receita fiscal deste país consideramos relevante efetuar o estudo dos principais impostos indiretos, proporcionando igualmente um modesto contributo para a literatura sobre a fiscalidade em países africanos de língua oficial portuguesa. Com efeito, é nosso objetivo com este trabalho, conhecer o estado atual dos impostos sobre o consumo em Cabo Verde. Para ajudar na concretização deste objetivo definimos como objetivos específicos:

- Caracterizar o sistema fiscal cabo-verdiano;
- Conhecer o peso de cada imposto sobre o consumo a estudar na receita fiscal;
- Conhecer os procedimentos de tributação inerentes a estes impostos;
- Identificar os pontos fortes e fracos destes impostos sobre o consumo.

De salientar a motivação pessoal da autora, pelo facto de ser natural de Cabo Verde e de ter como objetivo profissional vir a desempenhar funções em empresas ou organismos sedeados nesse país, o que lhe exige conhecimento de matéria fiscal.

Para a realização deste estudo foi necessário recorrer a uma abordagem qualitativa e de base documental – análise de conteúdo. A análise de dados documentais é considerada

² *Impostos indiretos*. In Infopédia [Em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2014, Consultado em 20-05-2014, disponível na www: <URL: [http://www.infopedia.pt/\\$impostos-indirectos](http://www.infopedia.pt/$impostos-indirectos)>.

uma fonte de dados extremamente importante como refere Johnson (1984) *in* Bell (1997) e não deverá ser uma metodologia de investigação menosprezada em virtude de outras metodologias mais reconhecidas como a análise estatística. O método de investigação qualitativo consiste em obter descrições detalhadas de uma realidade que permitem a interpretação de uma situação ou contexto (Fortin, 1996).

Este tipo de investigação obedece a uma lógica indutiva e descritiva, atendendo que o investigador desenvolve conceitos e ideias baseados em modelos encontrados nos dados, ao invés de recolher dados para verificação de hipóteses ou de teorias (Sousa & Batista, 2011).

Muito embora, lhe seja reconhecido a falta de estrutura, este método permite um relacionamento mais extenso e flexível entre o investigador e o objecto de investigação, tornando aquele mais permeável ao contexto e emprestando à investigação um maior grau de subjetividade. Em vez de microanálises, os estudos qualitativos, em virtude da sua característica holística, afiguram-se gerais e de visões panorâmicas. Neste método de investigação, a preocupação reside essencialmente no processo e não nos resultados (Coutinho, 2011).

A dissertação encontra-se estruturada em três capítulos. No primeiro capítulo analisaremos o sistema fiscal cabo-verdiano, efetuando a sua caracterização, apresentando a sua evolução e abordando as receitas fiscais. Este capítulo começará do geral – sistema fiscal – para o caso particular em estudo. Segundo Lopes (2009), de 2004 a 2007, os impostos indiretos mantiveram-se na primeira linha em relação aos impostos diretos, isto é, apresentaram um peso elevado – e superiores aos diretos – em relação à receita fiscal. Assim, faremos um estudo a partir de 2008 até à presente data, com o objetivo de conhecer o estado atual dos impostos sobre o consumo em Cabo Verde.

No segundo capítulo iremos ter o enfoque nos principais impostos sobre o consumo, apresentando o estado atual destes impostos, mais concretamente conhecer os procedimentos de tributação inerentes. Sobre os Direitos de Importação, será feita uma breve análise, por motivo de falta de informação disponível, o que limita o desenvolvimento sobre a matéria.

No capítulo três pretendemos identificar, fundamentadamente, os pontos fortes e fracos dos impostos em estudo e apresentar sugestões de melhorias. Estas sugestões terão como base o conhecimento adquirido através do estudo e as atuais práticas em Portugal.

Por fim, apresentaremos as principais conclusões que o estudo gerou, as limitações do estudo desenvolvido, assim como principais pistas de investigação futura.

CAPÍTULO I – O SISTEMA FISCAL CABO-VERDIANO

Qualquer país pretende que o seu sistema fiscal seja adjetivado como "ideal" e "ótimo". Além disso, todos esses sistemas pretendem reunir um conjunto de características essenciais, com preocupação de assegurar que o sacrifício exigido aos contribuintes seja justo.

A justiça fiscal é o primeiro requisito de um sistema tributário, uma vez que este deve garantir uma distribuição equitativa de sacrifícios e uma repartição equilibrada de recursos, em nome da coesão social. Para que haja justiça é indispensável a presença dos seguintes princípios: princípio da legalidade fiscal, princípio da igualdade fiscal e o princípio da não retroatividade das leis fiscais. De acordo com o artigo 93.º da Constituição da República de Cabo Verde:

O sistema fiscal de Cabo Verde é estruturado com vista a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica e social do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas previstas na lei. Aprovado o Orçamento de Estado para um determinado ano económico-fiscal, não será possível alargar a base de incidência nem agravada a taxa de qualquer imposto, salvo se tiver conteúdo mais favorável para o contribuinte (Lei n.º 1/V/99).

Neste capítulo, realizamos uma análise do sistema fiscal cabo-verdiano, apresentando a sua evolução até ao momento atual e analisando a estrutura das suas receitas.

1.1 Evolução do sistema fiscal cabo-verdiano

Com o rápido desenvolvimento das economias torna-se necessário desenvolver novas regras de acordo com as anomalias e fugas que vão aparecendo. Por isso, as reformas tributárias têm de ser melhoradas, de forma a atingir a eficiência e eficácia do sistema fiscal de qualquer país.

Cabo Verde é um país que remete em termos históricos poucas evoluções. Com efeito, a evolução do seu sistema fiscal pode ser compreendida por três etapas no tempo: 1901 a 1962 (período colonial), 1963 a 1992 (época da independência) e a partir de 1993. De seguida analisamos sucintamente cada um dos três períodos.

1.1.1 Período Colonial

O sistema fiscal cabo-verdiano teve a sua origem no regulamento da Fazenda Pública Colonial Portuguesa em 1901, motivado pelo interesse de adotar um orçamento de funcionamento para Cabo Verde. Em 1901, Portugal tinha definido um sistema fiscal para o Arquipélago de Cabo Verde, onde constava as linhas mestras de um sistema fiscal parcelar, isto é, constituído por vários impostos cedulares dos quais constavam. (Vasques, 2006):

- Contribuição Industrial, cujo regulamento foi aprovado em 1926, através do Decreto Legislativo n.º 46, de 11 de dezembro;
- Contribuição de Juros, aprovada em 1933, pelo Diploma Legislativo n.º 388, de 16 de fevereiro;
- Contribuição Predial, cujo regulamento foi aprovado em 1933, através do Diploma Legislativo n.º 315, revogando o Decreto Legislativo de 4 de maio de 1893;
- Imposto sobre Sucessões e Doações e Sisa sobre transmissão de imobiliários por título oneroso aprovado em 1946 pelo Diploma Legislativo n.º 901.

A introdução de impostos sobre o consumo em Cabo Verde remonta aos anos sessenta, altura em que houve uma reforma profunda do sistema fiscal colonial português, com o objetivo de criar uma zona de comércio livre, compreendendo o Portugal metropolitano e as províncias ultramarinas portuguesas. Tudo isso deu origem à remoção gradual das barreiras aduaneiras, diminuindo assim as receitas das províncias ultramarinas, com a eliminação da cobrança dos direitos aduaneiros no comércio entre os territórios portugueses (Vasques, 2006).

Face a este cenário, havia necessidade imperial de se encontrar impostos indiretos internos capazes de compensar a receita perdida. Foi essa a razão fundamental para a criação, em 1962, do imposto sobre consumo em Cabo Verde. Este imposto refletia a economia e a geografia particular do país. Cabo Verde sempre possuiu uma produção agrícola e industrial limitada, assentando o consumo largamente em importação. A tributação das importações constituía uma opção óbvia da política fiscal do país. Atendendo ao seu objetivo, o imposto de consumo acolheu muitas das características dos direitos aduaneiros (Vasques, 2006).

O imposto sobre o consumo constituía um imposto monofásico e de base estreita, incidindo sobre mercadorias. Este era aplicado apenas nas fases de fabrico e de importação, sendo integralmente administrado pelos serviços alfandegários, não tendo

criado um serviço específico para a sua gestão. O imposto incidia apenas sobre um número limitado de bens identificados pela sua posição na pauta de importação cabo-verdiana – na sua maior parte bens manufaturados – ao passo que os serviços escapavam completamente à incidência do imposto (Vasques, 2006).

Assim, os importadores e os fabricantes procediam à liquidação do imposto no momento em que introduziam os bens no consumo, sendo que grossistas e retalhistas não liquidavam imposto algum, limitando-se a repercutir sobre os consumidores finais os impostos já incorporados no preço dos bens. Por outro lado, os prestadores de serviços ficavam inteiramente fora do sistema³. Em resultado, a administração cabo-verdiana não foi nunca obrigada a lidar com um vasto número de contribuintes e com problemas operacionais que caracterizavam os impostos internos de natureza plurifásica⁴ (Vasques, 2006).

1.1.2 Época da Independência

Nesta etapa, que compreende o período de 1963 a 1992, deu-se a materialização do sistema parcelar tendo em conta as profundas alterações registadas no sistema e, particularmente, a independência de Cabo Verde, embora não implicando o abandono total do sistema fiscal imposto ao longo dos anos.

Assim, nessa época, a estrutura fiscal de Cabo Verde caracterizou-se do seguinte modo: (Vasques, 2006).

- Alargou-se a base tributária da Contribuição Industrial, incluindo a este os rendimentos agrícolas, através do Diploma Legislativo n.º 1542, de 12 de junho de 1963;
- Introduziu-se o Imposto Profissional, cujo regulamento foi aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 1543, de 12 de junho de 1963, em que a base tributária era rendimento do trabalho;
- Foi introduzido o Imposto Complementar, através do Diploma Legislativo n.º 1545, de 12 de junho de 1963, cuja base tributária era rendimento global (rendimento

³ Deste modo, grande parte da comunidade profissional e empresarial cabo-verdiana não tinha entrado nunca em contacto com os procedimentos característicos de um imposto indireto interno até à introdução do IVA.

⁴ Estes seriam fatores de grande importância para contribuintes e para a administração aquando da introdução do IVA.

trabalho, rendimento predial, rendimento comercial, industrial, agrícola e de serviço, contribuição de juros e rendimentos de capitais).

A liberalização do mercado e a passagem da economia nacional para economia de mercado – assente na iniciativa privada –, assim como o elevado nível de fraude e de evasão fiscal conjugado com uma grande injustiça social, conduziu as autoridades a consagrarem, no II Plano de Desenvolvimento, um programa de reforma do sistema fiscal.

A reforma fiscal iniciada em 1992 teve o seu conteúdo programático no programa do primeiro governo constitucional da segunda república, aprovado e publicado no Boletim Oficial em agosto de 1991, através da Resolução n.º 6/11/91. Nesse documento reconhecia-se que o sistema financeiro cabo-verdiano, na sua configuração naquele tempo encontrava-se desfasado das necessidades de desenvolvimento do país. Com essa reforma, fez-se uma reestruturação profunda do sistema fiscal com um duplo objetivo (Lopes, 2009):

- A regularidade de entrada das receitas nos cofres do Estado por forma a suportar as despesas públicas do país;
- A implementação de um sistema tributário justo e igualitário.

Assim, em 1992, deu-se o primeiro passo no sentido da reforma do sistema fiscal, tendo como uma das prioridades a consolidação e o desenvolvimento da reforma do sistema fiscal, entendida em duas fases (Lopes, 2009):

- A primeira, referente à tributação dos rendimentos;
- A segunda, virada para tributação sobre o consumo/despesas.

Com a publicação da nova Constituição da República, em 1992, foram consagrados os princípios gerais do sistema fiscal cabo-verdiano, estatuído nos artigos 96.º e 97.º do diploma citado, onde se estabeleceram efetivamente o âmbito e a natureza da interligação entre a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas e a realização da política económica e social do Estado, em conjugação com a garantia da justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

De igual modo, foi consagrado o princípio da legalidade tributária, onde ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados pela Constituição ou cuja liquidação e cobrança não sejam feitos nos termos da lei. Foram estabelecidas importantes garantias ao contribuinte através do princípio da não retroatividade da lei

fiscal e pela proibição do alargamento da base de incidência ou agravamento das taxas dos impostos no mesmo exercício financeiro.

Nos finais de 1992, pela Lei n.º 37/IV/92 de 28 de Janeiro, veio a ser aprovado pela Assembleia Nacional, o Código Geral Tributário, em que de uma forma mais ampla, e generalizada, definitivamente se estatuíram todos os princípios gerais tributários. Salientamos a definição programática da reforma da tributação dos rendimentos que, através do artigo 4.º do citado diploma legal (repblicado pela Lei n.º 47/VIII/2013), estabelece que o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

1.1.3 Caraterização do estado atual – a partir de 1993

Neste período, concretizou-se a reforma fiscal iniciada no período anterior, criando três áreas da tributação: rendimentos, património e consumo. Neste ponto abordamos o atual panorama fiscal cabo-verdiano.

Na área da *tributação sobre os rendimentos*, em 1996, foi aprovado o Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos, para as pessoas singulares e coletivas, através da Lei n.º 127/IV/95 de 26 de Junho, e do Decreto-Lei (DL) n.º 1/96 de 15 de janeiro, revogando assim o imposto profissional, o imposto industrial e o imposto complementar.

Para as pessoas singulares, o IUR é devido pelas pessoas singulares que residam no território cabo-verdiano e pelas que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos. Para os contribuintes não residentes em território cabo-verdiano ficarão sujeitos a IUR unicamente pelo conjunto de rendimentos neste obtido. Ainda, para os sujeitos passivos casados, ambos os cônjuges ficam sujeitos a IUR relativamente aos rendimentos do agregado familiar. O imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares incidirá sobre o valor global anual das várias fontes de rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie:

- Categoria A: rendimentos prediais derivados da locação total ou parcial de prédios;
- Categoria B: rendimentos comerciais e industriais incluindo as mais-valias, prestações de serviços e os rendimentos agrícolas (agricultura e pecuária) e piscatórios;
- Categoria C: rendimentos de capitais e outros tais como os provenientes de jogos e lotarias;

- Categoria D: rendimentos de trabalho dependente e independente, incluindo pensões e rendas temporárias ou vitalícias.

Na tributação das pessoas coletivas, o IUR será devido pelas empresas fiscalmente definidas nos termos do artigo 2.º do DL 147/92 e 30 de dezembro: pelas pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território cabo-verdiano, com exceção do Estado, das autarquias locais e das associações de municípios quando estas não tenham por objetivo atividades comerciais, industriais ou agrícolas e pelas entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território cabo-verdiano e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos à tributação pessoal. O imposto incidirá sobre o lucro das empresas fiscalmente definidas e das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas ou entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória.

No âmbito da riqueza representada pelo *património* existe o IUP, regulamentado pela Lei n.º 79/V/98 de 7 de dezembro, e pelo DL 18/99 de 26 de abril, do qual são sujeitos ativos os Municípios onde se situam os bens a tributar. Este imposto é devido pelos proprietários ou usufrutuários dos prédios, sejam eles residentes ou não em Cabo Verde. O IUP veio substituir os Impostos sobre Sucessões e Doações, Sisa, Contribuição Predial e o Imposto Municipal sobre o Património. O IUP é um imposto municipal que incide sobre as transmissões de imóveis, o valor patrimonial dos prédios e sobre o valor das operações societárias sujeitas a escritura pública.

No âmbito do *consumo* foi aprovada a Lei n.º 14/VI/2002, de 19 de setembro, que tem como objeto os seguintes impostos: IVA, regulamentado pela Lei n.º 21/VI/2003 de 14 de julho; ICE, regulamentado pela Lei n.º 22/VI/2003 de 14 de julho; e DI.

Segundo Maidana (2003), o IVA nasceu na França no ano de 1954. Começou a ser utilizado no mercado comum europeu a partir de 1967, tendo sido adotado desde então por muitos países pela praticabilidade da sua aplicação no respeito ao controlo e arrecadação e, em especial, pela particularidade de facilitar as exportações, pois, ao isentá-las não se transfere o imposto de um país para outro. Atualmente é utilizado em diversos países em diferentes formas.

Assim, em Cabo Verde, tal como em outros países, o IVA é um imposto geral sobre o consumo que abrange a transmissão de bens, a prestação de serviços efetuadas a título oneroso e as importações de bens, isentando as exportações, tendendo a englobar todas as atividades económicas, quer sejam de natureza comercial, industrial ou profissional. O

seu surgimento decorreu da necessidade de modernizar e simplificar um conjunto de impostos anteriormente monofásicos, transformando-os num imposto de taxa única – no caso de Cabo Verde – que incidindo sobre o montante das transações realizadas pelos contribuintes. O seu objetivo essencial, consiste na tributação geral do consumo de mercadorias e da prestação de serviços e a sua aplicação faz-se em todas as fases do circuito económico desde a produção ou da importação ao retalho, podendo assim ser classificado como um imposto plurifásico, cujo funcionamento dá-se em cascata, ou seja, em cada fase atua por tributação das vendas com dedução do imposto a montante suportado nas compras, repartindo assim a carga fiscal pelos vários intervenientes no processo de produção/distribuição, com recurso a um sistema de pagamento fracionado – portanto, não é cumulativo (Ministério das Finanças, 2005).

Ainda, de acordo com o autor antes referido, o IVA é suportado pelo consumidor final, este sim confrontado com a sua integral e definitiva repercussão no preço pelo qual adquire os bens, suportando efetivamente o peso do imposto e ficando o operador económico – sujeito passivo do imposto – como um mero cobrador por conta do Estado. Face ao anterior imposto, o IVA traz algumas vantagens nomeadamente a simplicidade de processamento e o pagamento do imposto no momento da transação, o que implica que o imposto antecede o consumo, visto ser pago no momento da aquisição do bem ou serviço.

Outra novidade foi a introdução do ICE para onerar os bens considerados supérfluos, de luxo ou indesejáveis, por razões de política económica, social ou ambiental. Este imposto incide apenas numa única fase do circuito económico – monofásico –, apenas na fase da "declaração para consumo" à saída dos entrepostos fiscais.

A introdução desta tributação foi acompanhada, em simultâneo, pela reformulação da Pauta Aduaneira de Cabo Verde. De acordo com a Lei 14/VI/2002 de 19 de setembro, com a entrada em vigor da Pauta Aduaneira revista, dos Regulamentos do IVA e do ICE, foram revogados os seguintes diplomas e normas tributárias:

- O Imposto de Consumo, regulamentado pelo Diploma Legislativo n.º 1632 de 07 de dezembro de 1966;
- O Imposto sobre Produtos Petrolíferos, regulamentados pela Lei n.º 61/IV/92 de 30 de dezembro;
- O Imposto sobre a Tonelagem, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 117/92 de 28 de setembro;

- O Imposto Especial sobre o Consumo de bebidas alcoólicas e tabacos, regulamentados pela Lei n.º 95/93 de 31 de dezembro;
- A Taxa Especial de Armazenagem de Combustíveis, regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 343081 de 19 de julho de 1960;
- A Taxa Ecológica, regulamentada pela Lei n.º 128/IV/95 de 27 de junho;
- O Imposto de Turismo, regulamentado pela Lei n.º 40/IV/92 de 06 de abril;
- As Taxas de Explorações das Lojas Francas, regulamentadas pelo Decreto-Lei n.º 423/70 de 04 de setembro;
- Os Emolumentos gerais aduaneiros e o Imposto de Selo das alfândegas, regulamentadas pelo Decreto-Lei n.º 117/91 de 29 de setembro.

A última etapa da reestruturação foi no âmbito dos impostos indiretos, tal como são os que incidem sobre o consumo, com a criação do *Imposto de Selo* (IS). Este entrou em vigor a 1 de janeiro de 2009, através do Lei n.º 33/VII/2008 de 8 de dezembro. Em termos objetivos incide sobre todas as operações financeiras, operações societárias, transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados previstos na parte especial do código do IS, incluindo as transmissões gratuitas de bens. É um imposto cuja incidência tem duas naturezas distintas. Uma refere-se ao selo de operações – como por exemplo compra e venda, arrendamento, utilizações de crédito – e outra ao selo do documento. No caso da operação em causa estar sujeita a IVA será excluída de imposto de selo – evitando-se uma dupla tributação sobre o mesmo facto gerador –, embora o selo do documento referente à operação seja sempre devido.

1.2 Estrutura da receita fiscal cabo-verdiana

As reformas introduzidas no sistema fiscal de Cabo Verde nos últimos anos permitiram que a fuga e a evasão fiscal diminuíssem significativamente. Com efeito, segundo Lopes (2009), verificou-se uma evolução crescente das receitas fiscais no período de 2000 a 2007, como se constata nos quadros 1 e 2 (valores em milhares de contos)⁵.

⁵ Em todos os quadros apresentados os valores encontram-se em milhares de contos.

Quadro 1 – Evolução das receitas fiscais do período 2000 a 2007

Descrição	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Receitas Fiscais	10.615,70	12.644,60	15.186,40	15.078,80	16.523,20	18.402,60	22.805,70	26.213,60

Fonte: Lopes (2009 pág. 86)

Quadro 2 – Variação das receitas fiscais do período 2000 a 2007

	Variação						
	2000/2001	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007
Valor	2.028,90	2.541,80	-107,6	1.444,40	1.879,40	4.403,10	3.407,90
(%)	19,1	20,1	-0,7	9,6	11,4	23,9	14,9

Fonte: Lopes (2009 pág. 86)

Olhando, para esses dois quadros, depara-se com uma crescente evolução das receitas, com exceção de um pequeno decréscimo de 0,7%, em 2003 em relação ao ano de 2002. Contudo, nota-se também um crescimento significativo em 2004, consequência do acréscimo da receita dos impostos diretos, mas sobretudo dos impostos indiretos, com realce para o primeiro ano de aplicação do IVA, conforme se pode concluir da leitura do quadro 3. Nota-se ainda um elevado crescimento em 2006, com uma variação de cerca de 24% em relação ao ano anterior.

O quadro 3 apresenta a evolução em valores monetários e o quadro 4 em percentagem, para as receitas fiscais de cada um dos impostos no período 2000 a 2007.

Quadro 3 – Evolução das receitas fiscais de cada um dos impostos do período 2000 a 2007

Descrição	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Receita Total	10.615,70	12.644,60	15.186,40	15.078,80	16.523,20	18.402,60	22.805,70	26.213,60
IUR	3.912,80	4.436,60	5.505,60	5.146,60	5.394,60	5.815,30	6.921,50	7.655,60
IVA	0,00	0,00	0,00	0,00	5.591,80	6.551,90	8.438,90	9.917,30
Imposto sobre bens e serviços	192,20	164,40	220,60	213,70	827,10	994,00	1.381,70	1.653,85
Imposto sobre transações internacionais	5.782,70	7.388,70	8.671,60	9.037,30	3.976,80	4.231,30	4.888,70	5.376,34
Imposto de selo	583,70	599,10	729,60	681,10	732,90	810,10	1.039,50	1.473,00
Outros impostos	144,20	55,70	58,90	61,80	113,50	136,80	135,40	137,60

Fonte: Lopes (2009 pág. 88)

Quadro 4 – Evolução das receitas fiscais de cada imposto do período 2000 a 2007 " em %"

Descrição	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
Receita Total	100	100	100	100	100	100	100	100
IUR	36,86	35,09	36,25	34,13	32,65	31,60	30,35	29,20
IVA	0,00	0,00	0,00	0,00	33,84	35,60	37,00	37,83
Imposto sobre bens e serviços	1,81	1,30	1,45	1,42	5,01	5,40	6,06	6,31
Imposto sobre transações internacionais	54,47	58,43	57,10	59,93	24,07	22,99	21,44	20,51
Imposto de selo	5,50	4,74	4,80	4,52	4,44	4,40	4,56	5,62
Outros impostos	1,36	0,44	0,39	0,41	0,69	0,74	0,59	0,52

Fonte: Lopes (2009 pág. 88)

No que se refere ao peso dos impostos individualmente, constata-se que desde sempre os impostos indiretos tiveram maior peso no total das receitas fiscais em relação aos impostos diretos. Porém, de salientar que no período apresentado a quantia arrecadada pelo Estado através do IUR quase duplicou. Todavia, o crescimento dos impostos indiretos foi superior, com destaque para o IVA, que desde o seu surgimento, foi o imposto com mais peso no total da receita fiscal. Este imposto é um dos fatores explicativos – porventura o principal – para a redução do peso relativo do IUR no "bolo fiscal".

Através dos dois últimos quadros apresentados, verifica-se que de 2000 a 2003, o imposto sobre transações internacionais, no qual engloba o ICE, teve um maior peso em relação aos outros impostos, atingindo, em 2000, cerca de 54,5% da receita total do ano. Como se pode verificar, em 2004, registou-se uma queda drástica de 60% para 24%. Esta redução deveu-se à abolição do imposto emolumentos gerais aduaneiros e outros impostos sobre transações internacionais. Mesmo assim, a partir de 2004 até 2007, os impostos indiretos mantiveram-se na primeira linha, sofrendo o imposto sobre transações

internacionais alterações, tendo parte do seu âmbito sido direcionado para o novo imposto – o IVA. Em consequência houve uma redução da carga fiscal em relação as transações internacionais, sendo que isso representava um dos objetivos da reforma introduzida no sistema fiscal de Cabo Verde.

Passamos à análise do período 2008 a 2013, iniciando o estudo com a evolução das receitas fiscais totais em valores absolutos (quadro 5) e a variação absoluta e relativa das receitas fiscais (quadro 6) para esses períodos. Os valores a seguir apresentados são quantias previstas no Orçamento de Estado (OE)⁶.

Quadro 5 – Evolução das receitas fiscais do período de 2008 a 2013

Ano	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Receitas Fiscais	28.058,5	30.302,3	29.639,1	29.914,8	32.092,2	35.337,4

Fonte: Lei nº 20/VII/2007, Lei nº 34/VII/2008, Lei nº 48/VII/2009, Lei nº 3/VIII/2011, Lei nº 10/VIII/2011, Lei nº 23/VIII/2013.

Quadro 6 – Variação das receitas fiscais do período de 2008 a 2013

	Variação				
	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Valor	2.243,8	-663,2	275,7	2.177,4	3.245,1
(%)	8,0	-2,2	0,9	7,3	10,1

Fonte: Lei nº 20/VII/2007, Lei nº 34/VII/2008, Lei nº 48/VII/2009, Lei nº 3/VIII/2011, Lei nº 10/VIII/2011, Lei nº 23/VIII/2013.

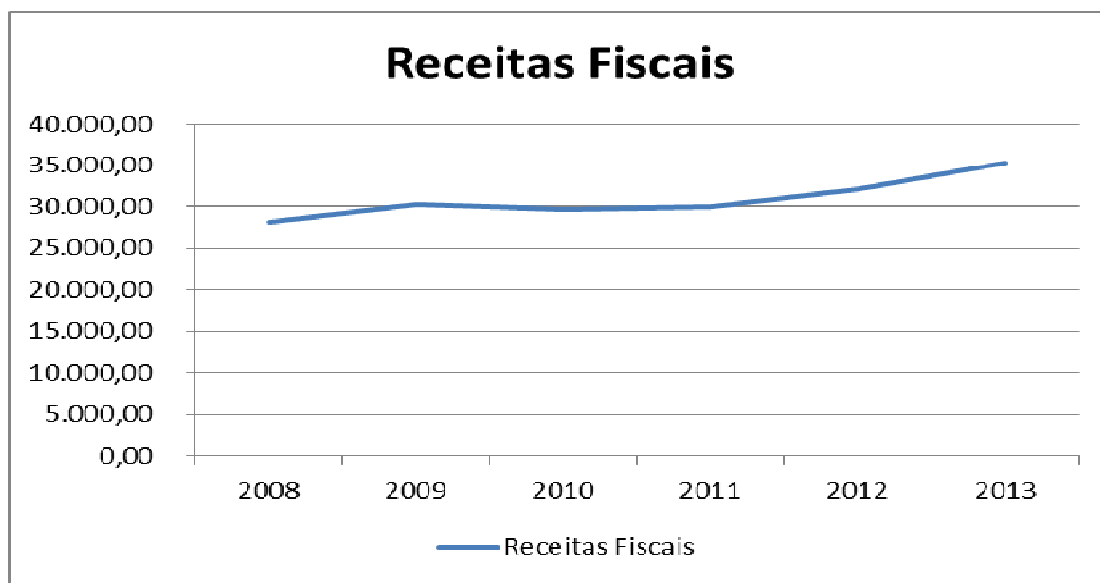
Com base nos quadros 5 e 6, constata-se que este período deu seguimento ao crescimento das receitas fiscais. Cingindo-nos a este último período o aumento das receitas apenas não se verificou de 2009 para 2010, tendo-se registado um decréscimo

⁶ Os montantes apresentados para o período de 2008 a 2013 são valores orçamentados. Desde finais de 2013 envidaram-se esforços junto do Ministério das Finanças de Cabo Verde para obter os valores reais de cada ano. Porém, tal não foi possível. Nas pesquisas efetuadas foram encontrados documentos com informação sobre as contas gerais do Estado para alguns dos anos. Contudo, os valores encontrados em diferentes documentos não eram consistentes entre si. Por isso, optámos por utilizar os OE, efetuando a análise com base nos valores estimados. Apesar de não se poder efetuar uma comparação linear com o estudo de Lopes (2009), em princípios os valores orçamentados terão tido em consideração os valores reais dos anos anteriores, o que permite ter uma aproximação da realidade. Por conseguinte, julgamos ser possível apresentar uma ideia da evolução das receitas fiscais.

de receita em torno de 2%. Esta queda deveu-se exatamente à diminuição das receitas arrecadadas através do IVA, conforme se constata pela leitura dos quadros 7 e 8, consequência, em nossa opinião do agravamento da crise económica, o que provocou a diminuição do poder de compra e com isso a diminuição do consumo.

Por sua vez, o gráfico 1, mostra além dessa queda, alguma instabilidade nas receitas no período de 2009 a 2011, e um novo crescimento sustentado a partir de 2012.

Gráfico 1 – Evolução das receitas fiscais do período de 2008 a 2013



Fonte: Elaboração própria

Seguidamente evidenciamos a evolução das receitas fiscais por imposto em valores absolutos (quadro 7) e a variação absoluta e relativa das receitas fiscais (quadro 8) do período 2008 a 2013.

Quadro 7 – Evolução das receitas fiscais de cada imposto do período de 2008 a 2013

Designação	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Receita Total	28.058,6	30.302,3	29.639,1	29.914,8	32.092,3	35.337,4
IUR	8.462,2	8.900,0	9.067,1	8.906,4	9.697,8	10.392,4
IVA	11.359,5	12.811,6	11.711,3	11.947,9	12.755,5	14.452,7
ICE	1.376,8	1.246,9	1.246,9	1.410,6	1.850,0	2.080,0
Direitos de Importação	5.583,1	5.917,0	5.917,0	5.927,3	5.927,3	6.424,0
Imposto de selo	690,6	813,8	982,4	854,4	1.046,4	878,5
Outros impostos	586,4	613,1	714,5	868,3	815,1	1.109,8

Fonte: Lei nº 20/VII/2007, Lei nº 34/VII/2008, Lei nº 48/VII/2009, Lei nº 3/VIII/2011, Lei nº 10/VIII/2011, Lei nº 23/VIII/2013.

Quadro 8 – Evolução das receitas fiscais de cada um dos impostos do período de 2008 a 2013 "em %"

Designação	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
Receita Total	100	100	100	100	100	100
IUR	30,16	29,37	30,59	29,77	30,22	29,41
IVA	40,48	42,28	39,51	39,94	39,75	40,90
ICE	4,91	4,11	4,21	4,72	5,76	5,89
Direitos de Importação	19,90	19,53	19,96	19,81	18,47	18,18
Imposto de selo	2,46	2,69	3,31	2,86	3,26	2,49
Outros impostos	2,09	2,02	2,41	2,90	2,54	3,14

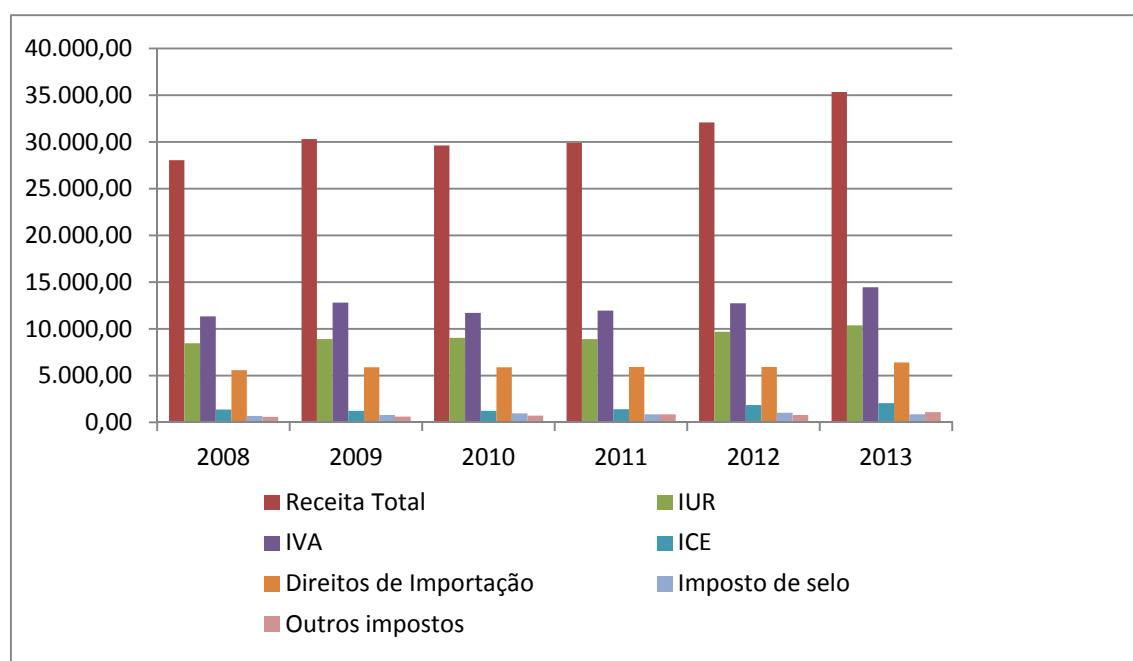
Fonte: Lei nº 20/VII/2007, Lei nº 34/VII/2008, Lei nº 48/VII/2009, Lei nº 3/VIII/2011, Lei nº 10/VIII/2011, Lei nº 23/VIII/2013.

No que refere ao peso de cada um dos impostos em relação à receita total, constata-se que os impostos indiretos (IVA, ICE e DI) mantiveram maior peso do que os impostos diretos no total das receitas fiscais. Do quadro 7 verifica-se que o valor de receita proporcionado por cada imposto em 2013 é superior ao seu contributo em 2008, pelo que se foi assistindo a um crescimento gradual, apesar de se ter registado algumas oscilações nos anos intermédios. De notar, porém, que ao longo destes 6 anos o peso relativo de cada imposto não sofreu alterações significativas. Tal como no estudo apresentado por Lopes (2009) para o período 2000 a 2007, o IVA continua a ser o imposto que proporciona mais receita ao Estado cabo-verdiano (cerca de 41%), tendo sido aquele que nos dois períodos em análise conseguiu aumentar, em termos relativos, o seu peso face ao total da receita.

De acordo com o gráfico 2, constata-se que de entre os impostos indiretos, o IVA, teve um peso superior em relação ao ICE e aos DI, chegando a atingir os 14.452,7 milhares

de contos em 2013, correspondente ao 41% da receita fiscal do mesmo ano. Contudo, é de realçar a queda deste imposto em 2010 em relação ao ano de 2009, e permaneceu instável até 2012, rondando os 39% da receita total – conforme se percebe pela leitura conjunta com o quadro 8. Essa instabilidade, em nossa opinião deve-se à perda do poder de compra por parte dos contribuintes devido à crise económica.

Gráfico 2 – Evolução das receitas fiscais de cada um dos impostos de 2008 a 2013



Fonte: Elaboração própria

Centrando exclusivamente nos impostos sobre o consumo. Desde a introdução do IVA em Cabo Verde, em 2004, este imposto esteve sempre na primeira linha, em relação aos outros impostos sobre o consumo, nomeadamente ao ICE e aos DI.

Segundo Lopes (2009), o imposto sobre transacções internacionais, que englobava, segundo o seu estudo o ICE e os DI, manteve-se na primeira linha, em relação aos outros impostos sobre o consumo, chegando a atingir em média os 55% da receita total referente aos anos 2000, 2001, 2002 e 2003. Em 2004, com a introdução do IVA no sistema fiscal de Cabo Verde, o imposto sobre transacções internacionais sofreu uma redução no seu âmbito, com o objetivo de se reduzir a carga fiscal relativamente às transacções internacionais. A partir desta altura notou-se uma diminuição do valor dos impostos sobre transacções internacionais, em contrapartida do aumento do valor do IVA.

A partir de 2008, deu-se uma divisão do imposto sobre transacções internacionais em ICE e DI, em que o DI esteve à frente do ICE, com 19, 9% contra 4,9%. Contudo, ao longo dos anos houve uma diminuição do valor do DI, atingindo os 18% em 2013, em contraponto com um aumento no valor do ICE, atingindo os 6% (quadro 8).

Por fim, a rubrica "outros impostos" engloba nomeadamente a taxa ecológica, o que explica a evolução positiva do valor do mesmo. É de realçar que a taxa ecológica foi criada em 2010, pela Lei n.º 76/VII/2010 de 23 de agosto e redefinida, em 2012, pela Lei n.º 17/VIII/2012 de 23 de agosto, no qual a partir deste momento foi considerado como imposto sobre consumo, visto que incide sobre as embalagens, quer se apresentem vazias, quer se acondicionem mercadorias importadas ou de produção nacional, inclusive e cumulativamente, sobre as embalagens primárias, secundárias e terciárias (artigo 3.º da Lei nº 17/VIII/2012).

Face à importância, justificada com os valores apresentados nos quadros 7 e 8, dos impostos sobre o consumo, sobretudo do IVA, no OE deste país, no capítulo seguinte estudamos os três principais impostos sobre o consumo: IVA, ICE, DI.

CAPÍTULO II – IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Os impostos sobre o consumo têm como pretensão a tributação de situações como a aquisição de bens e de serviços. Estes impostos incidem não sobre o rendimento propriamente dito, mas sobre a utilização que dele é feito, ou seja, sobre as despesas de consumo efetuadas pelos agentes económicos. De salientar a eventual possibilidade de serem repercutidos entre agentes ao longo do ciclo económico dos produtos, em última instância até ao consumidor final.

Neste capítulo centramo-nos nos seguintes impostos indiretos vigentes em Cabo Verde: IVA, ICE e DI. Esta exposição apresenta como limitação a desproporção na análise entre os três se observarmos o espaço que se dedica aos DI. Tal facto deve-se à falta de informação disponível, o que impede o desenvolvimento sobre essa matéria.

2.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado

O principal imposto indireto cabo-verdiano é o IVA, tal como se depreende do seu contributo para a receita fiscal total apresentada no capítulo I. Este imposto, que veio substituir o imposto de consumo criado em 1966, incide sobre o consumo.

De acordo com a Lei n.º 49/VIII/2013 de 27 de dezembro, que aprovou o novo Código do IVA (CIVA)⁷, este imposto incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços a título oneroso no território nacional, de acordo com a localização das operações, e sobre as importações de bens.

Sendo o IVA um imposto plurifásico não produz, em princípio, quaisquer efeitos cumulativos, tendo em conta o método utilizado para o seu cálculo – *método do crédito do imposto*. Segundo este método, os operadores ao longo de um circuito económico são obrigados a liquidar imposto nas suas operações, isto é, a fazer incidir a taxa do imposto sobre os respetivos preços. No entanto, para determinar o imposto a entregar nos cofres do Estado, cada operador deverá deduzir ao montante do imposto liquidado o valor do imposto suportado que seja dedutível e que deverá constar das faturas dos seus fornecedores. Sendo assim, pode-se constatar que o operador é devedor do Estado pelo imposto que liquida aos seus clientes e, ao mesmo tempo, credor do Estado pelo imposto suportado nas compras efetuadas aos seus fornecedores (Abreu *et al.*, 2011).

⁷ Inicialmente teve a designação Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado, contudo, após a republicação em 2013 passou a designar-se por Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

O IVA é um imposto devido quer por sujeitos passivos singulares, quer por sujeitos passivos coletivos que exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços ou sejam adquirentes de determinados bens e serviços. Este imposto é calculado mensal ou trimestralmente, consoante o volume de negócios.

2.1.1 Incidência

O IVA é um imposto indireto, com taxas proporcionais que incidem sobre a generalidade das transações de bens e das prestações de serviços. Em matéria deste imposto encontram-se estabelecidas regras de incidência objetiva (real) e subjetiva (pessoal).

I. Incidência objetiva

De acordo com o n.º 1 do artigo 1.º do CIVA estão sujeitas a este imposto: as transmissões de bens e as prestações de serviços, realizadas, a título oneroso no território nacional⁸, nos termos do artigo 6.º (localização das operações), pelos sujeitos passivos agindo nessa qualidade; e as importações de bens.

Assim sendo, pode-se dizer que o IVA é um imposto sobre o consumo, que incide nas operações internas sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços realizadas, a título oneroso no território nacional, pelos sujeitos passivos, agindo nessa qualidade.

A figura da *transmissão de bens* abarca, em geral, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. O legislador de Cabo Verde – tal como nos países europeus – considera bens corpóreos, para efeitos de IVA, a energia elétrica, o gás, o calor, o frio, e similares (n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do CIVA).

O n.º 3 do mesmo artigo equipara um conjunto de situações a transmissão de bens:

- a) A entrega de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;

⁸ O território nacional abrange toda a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo, delimitados pelas fronteiras nacionais, tal como se encontra definido no artigo 6.º da Constituição da República de Cabo Verde (n.º 2 do artigo 1.º do CIVA).

- b) A entrega material de bens móveis decorrentes da execução de um contrato de compra e venda, em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço;
- c) As transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no código comercial, incluindo as transferências entre consignante a consignatário de mercadorias enviadas a consignação. Na comissão de venda considerar-se-á comprador o comissário, na comissão de compra será considerado comprador o comitente;
- d) A não devolução, no prazo de um ano a contar da data de entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;
- e) A afetação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal, em geral, a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Excluem-se deste regime as amostras e as ofertas de pequeno valor⁹, conformes aos usos comerciais, cujos limites são fixados pelo Despacho Governamental de 29 de dezembro de 2003;
- f) A afetação de bens por um sujeito passivo a um sector de atividade isento, e a afetação ao ativo imobilizado de bens tipificados como havendo exclusão do direito à dedução, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

O n.º 4 do artigo 3.º do CIVA estabelece que, salvo prova em contrário, são consideradas como tendo sido objeto de transmissão os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrarem nas existências dos estabelecimentos do sujeito passivo e bem assim os que tenham sido consumidos em quantidades que, tendo em conta o volume de produção, devam considerar-se excessivas. Do mesmo modo são considerados como tendo sido adquiridos pelo sujeito passivo os bens que se encontrarem em qualquer dos referidos locais – presunção de aquisição e transmissão de bens.

Após estas normas de incidência positiva, o mesmo artigo prevê delimitação de incidência negativa. Assim, o n.º 5 do artigo 3.º do CIVA estabelece que o imposto não é devido nem exigível nas cessões a título oneroso ou gratuito de um estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o

⁹ Segundo o n.º 3 do artigo 2.º do Despacho, entende-se por pequeno valor, o valor que não ultrapasse unitariamente de 3000\$00 (IVA incluído), considerando-se ainda que, na sua totalidade, o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios.

adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA que pratique apenas operações que concedam direito a dedução.

O conceito de prestações de serviços, estipulado no artigo 4.º do CIVA, é residual, pois considera qualquer operação, efetuada a título oneroso, que não constitua transmissão ou importação de bens. Como assimilada a prestação de serviços a título oneroso foram tipificadas:

- a) As prestações de serviços gratuitas efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;
- b) A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral, para fins alheios à mesma e ainda em setores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem tenha havido dedução total ou parcial do imposto.¹⁰

Por fim, no artigo 5.º do CIVA define-se importação de bens como a entrada destes no território nacional – importância do circuito físico dos bens. Todavia, sempre que os bens colocados, desde a sua entrada no território nacional, numa das situações previstas no n.º 1 do artigo 14.^{º11}, a entrada efetiva dos mesmos no território nacional para efeitos da sua qualificação como importação só se considerará verificada se e quando forem introduzidos no consumo.

II. Incidência subjetiva

Falar da incidência subjetiva é o mesmo que falar do sujeito passivo do IVA, definido pelo artigo 2.º do CIVA. Esta disposição estipula que o são todas as empresas e demais pessoas singulares ou coletivas que sendo residentes ou tendo estabelecimento estável ou representação em território nacional:

- a) Exerçam, de modo independente e com caráter de habitualidade, com ou sem fim lucrativo, atividades de produção, de comércio ou de prestação de serviços, incluindo atividades extrativas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pesca; ou
- b) Que não exercendo uma atividade, realizem, todavia, também de modo independente, qualquer operação tributável, desde que a mesma preencha os pressupostos de incidência objetiva do IUR.

¹⁰ Refira-se que existe legislação especial a regulamentar a aplicação do imposto às agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos.

¹¹ O artigo 14.º refere-se aos regimes aduaneiros especiais que são abordados no ponto 2.1.3.

Também são sujeitos passivos de IVA os não residentes em Cabo Verde, que não tendo estabelecimento estável ou representação em território nacional, realizem, ainda que de modo independente, qualquer operação tributável, desde que tal operação esteja conexa com o exercício das suas atividades empresariais onde quer que ela ocorra ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto único sobre os rendimentos das pessoas singulares ou das pessoas coletivas.

Atendendo à incidência objetiva do imposto, são igualmente sujeitos passivos todos aqueles que realizem importações de bens, segundo a legislação aduaneira.

Acresce que todos aqueles que o mencionem indevidamente têm de entregar esse montante ao Estado (por exemplo, pode ser aplicável a atividades ou a operações isentas).

Com a reformulação deste imposto, com efeitos a partir do ano 2014, nos serviços de construção civil passou a estar previsto a inversão do sujeito passivo. Assim, são igualmente sujeitos passivos de IVA os adquirentes de serviços de construção civil (incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis em regime de empreitada ou subempreitada), desde que sejam sujeitos passivos de IVA, residentes em Cabo Verde, conforme referido anteriormente nas alíneas a) e b), e não efetuem exclusivamente operações isentas sem direito a dedução¹².

O n.º 2 do referido artigo estabelece que os sujeitos passivos residentes são ainda responsáveis pela liquidação do imposto nas prestações de serviços recebidas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas. Tal verifica-se se não tiver sido nomeado um representante fiscal pelo sujeito passivo não residente, conforme disposto no artigo 26.º do CIVA.

Neste artigo encontra-se consagrado que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não serão sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no âmbito dos seus poderes de autoridade, ainda que por elas recebam taxas ou quaisquer contraprestações e operações a favor das populações sem que exista uma contrapartida direta (n.º 3). No entanto, essas entidades são sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas

¹² Em nosso entender a inversão do sujeito passivo neste caso só será possível se o imóvel estiver situado em Cabo Verde, pois só nesse contexto a operação será tributada nesse país. As regras de localização são abordadas no ponto seguinte.

decorrentes, exceto quando se verifique que as exercem de forma não significativa: telecomunicações; distribuição de água, gás e eletricidade; transporte de bens; transporte de pessoas; transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda; operações de organismos agrícolas; cantinas; radiodifusão e radiotelevisão; prestação de serviços portuários e aeroportuários; exploração de feiras e de exposição de caráter comercial; armazenagem (n.º 4).

2.1.2 Localização das operações

A problemática da determinação do lugar em que as operações se consideram efetuadas, faz parte dos aspetos conexos com o IVA que mais problema coloca no dia-a-dia das empresas.

De acordo com o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, regra geral são tributáveis as *transmissões de bens* que estejam situados no território nacional, no momento em que inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou então, na falta disso, no momento em que são postos à disposição do adquirente. Como medida anti abuso, o n.º 2 prevê a tributação da transmissão feita pelo importador e eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos do estrangeiro, quando estas transmissões tenham lugar antes da importação.

As *prestações de serviços*, regra geral, são tributáveis caso o prestador tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados (n.º 3).

Livre da aplicação do disposto referido no parágrafo anterior, as prestações de serviços relacionados com imóveis apenas são tributadas em Cabo Verde – mesmo que o prestador não tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional –, desde que o bem se situe no território nacional, incluindo os serviços efetuados por arquiteto, empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, gabinetes de estudo, consultoria, advogados e os que tenham por objeto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, independentemente do lugar do adquirente (n.º 4, a) e n.º 5, a)).

Também não é aplicável a regra geral, sendo sempre tributáveis em Cabo Verde as prestações de serviços a seguir enumeradas, cujo prestador não tenha domicílio fiscal no território nacional e o adquirente seja sujeito passivo de IVA sedado em Cabo Verde: cessão ou autorização para utilização de direitos de autor, licenças, marcas de fabrico e

outros direitos análogos; serviços de publicidade, de telecomunicações, de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas e gabinetes de estudo; tratamento de dados e fornecimento de informações; operações bancárias, financeiras e de seguros; serviços de intermediários; locação de bens móveis corpóreos bem como a locação financeira dos mesmos (n.º 6).

Por sua vez, as prestações de serviços elencadas no n.º 6 não serão tributáveis ainda que o prestador tenha no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, sempre que o adquirente seja pessoa estabelecida ou domiciliada no estrangeiro.

2.1.3 Isenções

As isenções em IVA, segundo Abreu *et al.* (2011), classificam-se em:

- Isenções simples ou incompletas – o operador económico não liquida o imposto nas suas operações, mas também não pode deduzir o que suporta nas suas aquisições;
- Isenções completas ou “taxa 0” – o operador não liquida o imposto nas suas operações, mas pode deduzir o imposto suportado nas suas aquisições.

Em Cabo Verde vigoram como isenções simples as relacionadas com operações internas e importações, e como isenções completas as associadas a exportações, operações assimiladas a exportação e transportes internacionais.

Isenções nas operações internas

Apesar de inconvenientes provocados pelas isenções¹³ existe, geralmente, interesse em isentar certos setores, não só por uma questão de tradição, mas também pelas dificuldades em tributar certo tipo de atividades (Abreu *et al.*, 2011).

O artigo 9.º do CIVA tipifica um conjunto de atividades que estão isentas de liquidar IVA nas suas operações internas. De um modo geral, estas isenções abarcam áreas¹⁴ como a saúde, apoio social, educação, formação profissional, artísticas, desportivas e recreativas, cultura, propriedade intelectual (direitos de autor) e funerárias. Note-se que

¹³ No caso das isenções simples, como é o caso das isenções nas operações internas, o sujeito passivo que não liquida o imposto nas suas operações, não poderá deduzir o imposto suportado nas suas aquisições, originando assim efeitos cumulativos na cadeia económica.

¹⁴ O artigo 9.º do CIVA tipifica um conjunto vasto de situações. De modo a tornar o texto fluente para o leitor optámos apenas por resumir as principais áreas das atividades que beneficiam da isenção. Por conseguinte, o conhecimento concreto das isenções nas operações internas exige a leitura da disposição legal.

algumas das atividades nestas áreas só gozam de isenção, caso sejam praticadas por entidades sem finalidade lucrativa ou preencham determinados requisitos. Também beneficiam de isenção, por exemplo, o serviço público de remoção de lixo, as operações bancárias e financeiras, as operações de seguro e resseguro, algumas locações de imóveis, as atividades das empresas públicas de rádio e de televisão que não tenham caráter comercial e a maioria das atividades prestadas por serviços públicos de correios.

De modo a evitar que o mesmo facto tributário esteja sujeito a dois impostos (dupla tributação), tipificou-se que estão isentas de IVA nas operações internas as operações sujeitas a IUP, ainda que delas isentas, bem como a lotaria nacional, os sorteios, as apostas mútuas desportivas, bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a imposto sobre o jogo.

De realçar que também se encontram isentas as transmissões de bens efetuadas no âmbito de uma atividade agrícola, silvícola, pecuária ou de pesca, mas apenas com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca – o artigo 11.º prevê a possibilidade de renúncia desta isenção. O benefício é alargado às prestações de serviços efetuadas por agricultores através de máquinas especificamente agrícolas, bem como às prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, silvícola, pecuária ou de pesca, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados no âmbito dessas atividades. Esta política fiscal adotada em Cabo Verde relativamente a estas atividades visa incentivar à sua adoção e ao incremento/expansão a nível nacional, com vista a diminuir a exportação dos produtos originários deste setor.

Do artigo 9.º constam ainda alguns bens que cuja transmissão goza de isenção de IVA: bens essenciais, constantes do n.º 1 da lista anexa ao CIVA (por exemplo, carnes, peixes, ovos, leites, frutas, legumes, cereais); rações destinadas à alimentação de animais de reprodução e de abate para consumo humano, mencionadas no n.º 4 da lista anexa ao CIVA; bens de equipamento, de sementes, de espécies reprodutoras, de adubos, pesticidas, herbicidas, fungicidas e similares, tipificados no n.º 4 da referida lista; e os artigos para pesca, constantes do n.º 5 da lista anexa ao diploma.

Isenções nas importações

As isenções previstas no artigo 12.º CIVA caracterizam-se como objetivas, isto é, a isenção respeita aos próprios bens e não à qualidade do importador. De acordo com o n.º 1 estão isentas de imposto, nomeadamente:

- a) As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto;
- b) As importações de bens, sempre que gozem de isenção do pagamento de direitos aduaneiros¹⁵;
- c) A reimportação de bens por quem os exportou, no mesmo estado em que foram exportados, quando beneficiem da isenção de direitos aduaneiros;
- d) As prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável das importações de bens a que se refiram;
- e) As importações de ouro efetuadas pelo Banco de Cabo Verde;
- f) As importações efetuadas por armadores de navios do produto da pesca resultante das capturas por eles efetuadas que não tenha sido objeto de operações de transformação, não sendo consideradas como tais as destinadas a conservar os produtos para comercialização, se efetuadas antes da primeira transmissão dos mesmos;
- g) As importações das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira que efetuem navegação marítima em alto mar ou entre as ilhas do território nacional. e dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, nelas incorporadas ou que sejam utilizados para a sua exploração;
- h) As importações de bens de abastecimento que, desde a sua entrada em território nacional até à chegada ao porto ou aeroporto nacionais de destino e durante a permanência nos mesmos pelo período normal necessário ao cumprimento das suas tarefas, sejam consumidos ou se encontrem a bordo das embarcações que efetuem navegação marítima internacional ou de aeronaves que efetuem navegação aérea internacional¹⁶;

¹⁵ O diploma tipifica um conjunto de situações que se enquadram nesta isenção.

¹⁶ O n.º 4 do artigo 12.º CIVA refere que esta isenção não será aplicável às provisões de bordo que estejam a ser desmanteladas ou utilizadas em fins diferentes da realização dos fins próprios da navegação marítima internacional, enquanto durarem tais circunstâncias; às utilizadas como hotéis, restaurantes ou casinos flutuantes; as de recreio; as de pesca costeira. Também não será aplicável relativamente aos combustíveis e carburantes que não sejam os contidos nos depósitos normais.

- i) As importações dos objetos de arte, tais como: quadros, pinturas, gravuras, estampas, litografias, desenhos originais, escultura e cerâmica, quando efetuadas pelos artistas-autores, seus herdeiros ou legatários.

De notar que igualmente se encontram isentas todas as importações de bens efetuadas: no âmbito de tratados e acordos internacionais de que a República de Cabo Verde seja parte, nos termos previstos nesses tratados e acordos, e com as condições e procedimentos previstos em legislação específica; no âmbito de relações diplomáticas e consulares que beneficiem de franquia aduaneira; por organizações internacionais reconhecidas pela República de Cabo Verde e bem assim, pelos membros dessas organizações, nas condições e limites fixados nas convenções internacionais que instituíram as referidas organizações ou nos acordos de sede (n.º 2).

Também se encontra previsto no n.º 3 a isenção ou redução do imposto, na mesma proporção em que gozam da redução de direitos nos termos da respetiva legislação aduaneira, as importações de bens dos emigrantes, funcionários civis ou militares do Estado, estudantes e bolseiros, que regressem definitivamente a Cabo Verde, nos termos e limites da respetiva legislação aduaneira, com exceção das viaturas.

Isenções nas exportações, operações assimiladas a exportação e transporte internacionais

De acordo com Abreu *et al.* (2011), a neutralidade do IVA em relação ao comércio internacional é conseguida através da tributação no país do destino, isto é, aqueles onde os bens são consumidos. Os bens saem do país do exportador sem qualquer carga fiscal, sendo tributados à entrada no país do importador. Assim, verifica-se uma isenção completa nas exportações e nas operações diretamente relacionadas com o comércio externo.

Atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 13.º do CIVA estão isentas do imposto:

- a) As transmissões de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;
- b) As transmissões de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro por um adquirente sem residência ou estabelecimento no território nacional ou por um terceiro por conta deste, com exceção dos bens destinados ao abastecimento de barcos desportivos e de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte de uso privado;

- c) As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações que efetuem navegação marítima em alto mar ou entre as ilhas do território nacional e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca;
- d) As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, com exceção, em relação a estas últimas, das provisões de bordo;
- e) As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de guerra, quando deixem o país com destino a um porto ou ancoradouro situado no estrangeiro;
- f) As transmissões, transformações, reparações, manutenção, frete e aluguer, incluindo a locação financeira, de embarcações afetas às atividades a que se referem as alíneas c) e d), assim como as transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou que sejam utilizados para a sua exploração;
- g) As transmissões, transformações, reparações e as operações de manutenção, frete e aluguer, incluindo a locação financeira, de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional ou entre as ilhas do território nacional, assim como as transmissões, reparações, operações de manutenção e aluguer dos objetos incorporados nas referidas aeronaves ou que sejam utilizados para a sua exploração;
- h) As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das aeronaves referidas na alínea anterior;
- i) As prestações de serviços não mencionadas nas alíneas e) e f), efetuadas com vista às necessidades diretas das embarcações e aeronaves ali referidos e da respetiva carga;
- j) As transmissões de bens efetuadas no âmbito de relações diplomáticas e consulares, cuja isenção resulte de acordos e convénios internacionais celebrados pelo Estado de Cabo Verde;
- k) As transmissões de bens destinados a organismos internacionais reconhecidos pelo Estado de Cabo Verde ou a membros dos mesmos organismos, nos limites e com as condições fixados em acordos e convénios internacionais celebrados pelo Estado de Cabo Verde;
- l) As transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos que os exportem para o estrangeiro no âmbito das suas atividades humanitárias, caritativas

ou educativas, mediante prévio reconhecimento do direito à isenção, pela forma que será determinada em diploma autónomo;

- m) As prestações de serviços, com exceção das que gozam da isenção do artigo 9.º, que estejam diretamente relacionadas com o trânsito, exportação ou importação de bens isentos de imposto por terem sido declarados em regime de importação temporária, aperfeiçoamento ativo ou trânsito interno ou terem entrado em entrepostos públicos ou privados de armazenagem ou outras áreas referidas no artigo seguinte;
- n) O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o transporte de pessoas entre as ilhas que integram o território nacional;
- o) As prestações de serviços que consistam em trabalhos realizados sobre bens móveis, adquiridos ou importados para serem objeto de tais trabalhos em território nacional e expedidos de seguida ou transportados com destino ao estrangeiro por quem os prestou, pelo seu destinatário não estabelecido no território nacional ou por terceiro em nome e por conta de qualquer deles;
- p) As prestações de serviços realizadas por intermediários que atuam em nome e por conta de outrem, quando intervenham em operações descritas no presente artigo ou em operações realizadas fora do território nacional.

Outras isenções

As isenções previstas no artigo 14.º do CIVA referem-se aos bens que são introduzidos ou se encontram nas chamadas “zonas francas” e às transmissões de bens que se consideram sujeitas a regimes aduaneiros suspensivos. Estas constituem uma suspensão do pagamento do imposto, enquanto os bens se mantiveram nos regimes suspensivos, para serem tributados quando entrarem definitivamente no território nacional ou no caso de serem exportados o imposto será devido no país do destino (Abreu *et al.*, 2011).

Ainda, segundo o autor anteriormente referido, tanto estas isenções como a maioria das isenções das exportações e operações assimiladas a exportações, deverão ser comprovadas através de documentos aduaneiros (no caso de existir intervenção destes serviços) ou de declarações emitidas pelos adquirentes dos bens ou dos serviços.

Com efeito, de acordo com o n.º 1, estão isentas do imposto as operações a seguir indicadas, desde que os bens a que se referem não tenham utilização nem consumo finais:

- a) As transmissões de bens que, sob controlo alfandegário e com sujeição às disposições especificamente aplicáveis, se destinem a empresas francas, entrepostos públicos ou privados, de armazenagem ou industriais, ou a ser introduzidos em lojas francas, situações cuja definição é feita de acordo com as disposições aduaneiras em vigor, enquanto permanecerem sob tais regimes;
- b) As transmissões de bens expedidos ou transportados para as zonas ou depósitos mencionados na alínea anterior, bem como as prestações de serviços diretamente conexas com tais transmissões;
- c) As transmissões de bens que se efetuem nas zonas ou depósitos a que se refere a alínea a), assim como as prestações de serviços diretamente conexas com tais transmissões, enquanto os bens permanecerem naquelas situações;
- d) As transmissões de bens que se encontrem nos regimes de trânsito, aperfeiçoamento ativo ou importação temporária e as prestações de serviços diretamente conexas com tais operações, enquanto os mesmos forem considerados abrangidos por aqueles regimes.

Por outro lado, também prevê isenção de IVA em operações de cariz social. Assim, o n.º 3 permite que possa ser concedida (pelo membro do Governo responsável pela área das Finanças) isenção deste imposto relativamente à aquisição de bens destinados a ofertas a organismos sem fim lucrativo e a instituições nacionais de interesse público e de relevantes fins sociais, desde que tais bens sejam inteiramente adequados à natureza da instituição beneficiária e se destinem a ser utilizados em atividades de evidente interesse público. De acordo com o n.º 4 a isenção é extensiva às transmissões e importações de cadeiras de rodas e veículos semelhantes, acionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fraturas e, bem assim, os que se destinam a ser utilizados por invisuais ou a corrigir a audição, desde que prescritos por receita médica.

Com efeitos a partir de 2014 foi aditado o n.º 5, que confere a isenção do imposto sobre a transmissão de bens e prestação de serviços efetuadas ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público, associação sem fins lucrativos e organizações não-governamentais, adquiridos no âmbito da cooperação internacional, ou executantes de projetos financiados no âmbito da cooperação internacional, que não sejam sujeitos

passivos de IVA, nos termos da alínea a), b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º¹⁷. Também como novidade é a isenção, prevista no n.º 6, para as importações de bens destinadas à execução de obras financiadas no âmbito da cooperação internacional, estabelecendo o n.º 7 que quando o projeto financiado tenha contra partida nacional a isenção só se aplica ao montante do financiamento externo.

2.2.4 Valor tributável

Nas operações internas a liquidação do imposto compete aos sujeitos passivos, sendo o valor do imposto liquidado adicionado ao valor da fatura para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou utilizadores dos serviços. Nas importações a liquidação do imposto compete à Direção Geral das Alfândegas.

Nas operações internas o valor tributável é o valor dos bens ou dos serviços sobre o qual irá incidir a taxa do imposto. Porque a tributação se faz tendo em conta o valor real da operação, o valor tributável, segundo o n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, será, regra geral, a contraprestação obtida do adquirente do bem ou do serviço. Porém, a legislação cabo-verdiana contém uma medida de anti abuso plasmada no n.º 7. Assim, quando o valor da contraprestação seja inferior ao que deveria resultar do uso dos preços correntes ou normais de venda, pode a Administração Fiscal proceder à devida correção.

O n.º 2 estabelece critérios para situações particulares, como por exemplo: afetação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal ou a um setor de atividade isento e as transmissões gratuitas tributáveis – preço de aquisição (ou de custo); locação financeira – pelo valor da renda (amortização do financiamento e remuneração do capital).

De acordo com o mesmo preceituado, o valor tributável inclui: os impostos, direitos, taxas e outras imposições, salvo o IVA; as despesas acessórias debitadas ao cliente tais como, as comissões, seguros, transportes e publicidade; e os subsídios diretamente relacionados com o preço de cada operação (n.º 5). Todavia, o legislador optou por excluir do valor tributável: os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização desde que declaradas judicialmente; os descontos, abatimentos e bónus concedidos; as quantias pagas em nome e por conta do

¹⁷ O n.º 8 do artigo 14.º estipula que os beneficiários da isenção prevista no n.º 5 devem entregar mensalmente a lista dos fornecedores de todos os bens e serviços adquiridos no âmbito do projeto financiado, seja qual for a natureza do financiamento.

cliente, desde que na contabilidade sejam registadas em contas de terceiros apropriadas; e as embalagens, desde que não sejam efetivamente transacionadas (n.º 6).

Nas importações, o artigo 16.º do CIVA regula que o valor tributável será constituído pelo valor aduaneiro, determinado nos termos das leis e regulamentos alfandegários, adicionado dos elementos a seguir indicados, na medida em que nele não estejam compreendidos: direitos de importação e quaisquer outros impostos e taxas efetivamente devidos na importação, salvo o IVA; e despesas acessórias tais como embalagem, transportes, seguros e outros encargos, incluindo as despesas portuárias ou aeroportuárias a que haja lugar, que se verifiquem até ao primeiro lugar do destino dos bens no interior do país.

2.2.5 Taxas

Em Cabo Verde, o IVA possui uma única taxa de tributação igual a 15% (n.º 1 do artigo 17.º do CIVA), evitando assim a complexidade administrativa para os contribuintes e para a administração fiscal que decorreria do estabelecimento de várias taxas – como por exemplo em Portugal.

O OE de 2005 consagrou uma situação de exceção para a hotelaria/alojamento e restauração, por serem setores de extrema importância para a economia do país, atribuindo uma taxa de IVA reduzida de apenas 6% sobre as atividades do setor. Contudo, esta exceção foi suspensa pelo OE de 2013.

Nas transmissões de bens constituídos pelo agrupamento de mercadorias isentas (de acordo com o artigo 9.º e constantes da lista anexa ao CIVA) e de mercadorias tributadas, aplicar-se-á a seguinte disciplina (n.º 3 do artigo do 17.º do CIVA):

- a) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofram alterações da sua natureza nem percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao valor global das mercadorias será a que lhes corresponder ou, se lhes couberem isenção completa e tributação, respetivamente, será aplicável a isenção ou a taxa de 15%, consoante a que se apresente como mercadorias predominante na composição ou essencial no preço praticado;
- b) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda sofram alterações da sua natureza e qualidade ou percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao conjunto será a que venha corresponder o mesmo.

2.1.6 Direito à dedução

De acordo com o n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, para o apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão o imposto suportado ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram.

De acordo com o n.º 2, só confere direito à dedução, o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal e por fornecedor enquadrado no regime normal, assim como no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação. Por conseguinte, não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou que seja simulado o preço constante da fatura (n.º 3).

De acordo com o n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, o sujeito passivo só pode deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e serviços e na importação de bens, desde que essas aquisições contribuam para a realização das operações sujeitas a imposto e dele não isentas (isenções simples). No caso de se tratar de um sujeito passivo misto – realizam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução – a dedução será feita de acordo com o método da afetação real e/ou o método da percentagem da dedução (artigo 22.º do CIVA).

Porém, o legislador excluiu, através do artigo 20.º do CIVA, a possibilidade do direito à dedução do imposto suportado relativa à aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, aviões, helicópteros, barcos de recreio, motos e motociclos, salvo se tais bens forem indispensáveis à realização do objeto social da entidade (comercialização ou aluguer). Não é, igualmente, possível deduzir o IVA suportado nas despesas respeitantes a combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção do gasóleo, cujo imposto será dedutível em 50% ou, nos casos tipificados, em 100%.

São ainda excluídos do direito à dedução, as despesas de transportes e viagens do sujeito passivo e do seu pessoal e as despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabaco e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas, à empresa.

2.1.7 Pagamento do imposto

A entrega do imposto nos cofres do Estado pode ser feita de duas formas: liquidação pelo contribuinte e liquidação por iniciativa das entidades competentes.

Para o primeiro caso, encontra-se estabelecido no artigo 23.º do CIVA, que sem prejuízo do regime especial¹⁸, os sujeitos passivos são obrigados a entregar às entidades competentes o montante do imposto exigível apurado nos termos dos artigos 18.º a 22.º (direito à dedução), simultaneamente com a declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do mês precedente, com indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao seu cálculo.

Também os sujeitos passivos adquirentes dos serviços de publicidade, telecomunicações, consultores, engenheiros, advogados, economistas, contabilistas, operações bancárias, financeiras e de seguros, cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, bem como, as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos de imposto não residentes, são obrigados a entregar às entidades competentes, e simultaneamente com a declaração periódica em relação aos meses em que se tenham verificado aquelas liquidações, o montante do imposto exigível, através de meios de pagamentos legalmente permitidos (n.º 2).

No caso de não ser pago o imposto juntamente com a entrega da declaração, nos termos antes referidos, pode o pagamento ser ainda efetuado durante os trinta dias seguintes ao da apresentação de declaração acrescentando à quantia a pagar os correspondentes juros de mora, calculados nos termos do Código Geral Tributário (n.º 3 do artigo 23.º e n.º 1 do artigo 77.º do CIVA).

Para os sujeitos passivos que mencionem indevidamente o IVA em fatura e os que pratiquem uma só operação tributável, sendo residente ou não no território nacional, devem entregar às entidades competentes o correspondente imposto, nos prazos de respetivamente quinze dias, a contar da data da emissão da fatura e até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação (n.º 4 do artigo 23.º do CIVA).

¹⁸ O regime especial é um regime simplificado de tributação. Nesse enquadramento, os contribuintes que não estando em regime de isenção nem sendo tributados pelo método de verificação para efeitos do IUR, e não efetuando operações de importação, exportação ou atividades conexas, e tenham atingido, no ano civil anterior um volume anual de negócios não superior a 5.000.000\$00 (cinco milhões de escudos), são obrigados a entregar às entidades competentes, uma percentagem de 5% do valor das vendas ou serviços realizados, com exceção de vendas de bens de investimentos corpóreos que tenham sido utilizados na atividade por eles exercido (n.ºs 1 e 2 do artigo 54.º do CIVA).

Por outro lado, sempre que se proceda à liquidação do imposto por iniciativa das entidades competentes, sem prejuízo do disposto no artigo 71.^o¹⁹, será o sujeito passivo imediatamente notificado para efetuar o pagamento no prazo de 30 dias a contar da notificação (n.º 1 do artigo 24.^o). No caso de falta de pagamento no prazo referido após a liquidação oficiosa, a cobrança será convertida em virtual para pagamentos com juros de mora e será ainda extraída a respetiva certidão de dívida para cobrança coerciva do imposto (n.º 2 do artigo 24.^o e n.º 4 do artigo 71.^o do CIVA).

2.1.8 Infrações ao IVA

As infrações, em sede de IVA, tem tido como objetivo obter reembolsos indevidos ou diminuir o valor a pagar ao Estado. Aparecem, assim, distorções de concorrência que vão favorecer os operadores desonestos. A luta contra os vários tipos de infrações deve-se ajustar à evolução da própria infração e para distinguir o tipo de infração, há que ter em consideração as diferenças existentes no modo de atuação, uma vez que os esquemas utilizados são diversos (Almeida, 2011).

Em Cabo Verde, as infrações fiscais em sede do IVA, dividem-se em crimes fiscais e transgressões fiscais. São exemplos de **crimes fiscais**, a fraude fiscal e o abuso de confiança fiscal. A seguir proceda-se a descrição de cada um deles.

A fraude fiscal resulta da violação deliberada por parte do contribuinte, com vista à obtenção de vantagem patrimonial indevida, para si ou para outrem. O Código Geral Tributário (CGT) menciona, no seu artigo 111.^o (Lei n.º 47/VIII/2013), que uma situação de *fraude fiscal* pode existir quando se observar a:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

¹⁹ Com base no artigo 71.^o do CIVA, na falta de entrega da declaração periódica a que está obrigado no respetivo prazo legal, deverão as entidades competentes proceder à liquidação oficiosa, com base nas declarações de períodos anteriores ou em elementos de que se disponha. Sendo assim o imposto liquidado deverá ser pago no prazo indicado na notificação, o qual não poderá ser inferior a 60 dias a contar da data do envio da notificação. Na falta de pagamento no prazo estabelecido converter-se-á a cobrança para pagamentos com juros de mora durante o prazo de 60 dias, findo o qual será extraída a respetiva certidão de dívida, para cobrança coerciva do imposto.

- b) Celebrar negócio jurídico simulado, quer quanto ao valor quer quanto à natureza por interposição, omissão ou substituição de pessoas, com vista à diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado.

É equiparado às situações acima descritas, de acordo com o n.º 2 do artigo 3.º da Lei n.º 23/VI/2003 de 14 de julho (regime das infrações relativas ao IVA e ao ICE):

- a) A inexistência ou falta de escrituração dos livros ou registos exigidos pelo código do IVA, com vista ao apuramento e fiscalização do imposto;
- b) A recusa de exibição dos livros, registos, faturas e demais documentos exigidos pelo Código do IVA, bem como a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos mesmos;
- c) A omissão de qualquer montante do imposto a favor do Estado nas declarações periódicas, ainda que delas resulte crédito do imposto.

Na outra figura de crime fiscal, comete o *crime de abuso de confiança fiscal*, segundo o artigo 112.º do CGT, quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efetuar tal entrega total ou parcialmente. Se a obrigação da entrega da prestação for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação.

Por outro lado, são exemplos de **transgressões fiscais** a falta de entrega do imposto, a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes, a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes e a violação do segredo fiscal.

A *falta de entrega do imposto* verifica-se com a não entrega total ou parcial, por período de 90 dias ou superior, ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei (artigo 117.º do CGT). Para efeitos deste artigo, será ainda punível como falta de entrega do imposto, a falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida do imposto em fatura, dedução ou retificação sem observância das exigências legais. Os adquirentes ou destinatários dos bens transmitidos, bem como os utilizadores dos serviços prestados, que sejam sujeitos passivos do imposto, são solidariamente responsáveis pela infração, quando tratando-se das situações acima referidas, dolosamente colaborarem na sua prática.

Considera-se transgressão fiscal, a *recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita*, como de contabilidade, livros de escrituração e demais documentos e suportes

eletrónicos, indispensáveis ao apuramento e fiscalização do imposto, a funcionário competente na data fixada para o efeito, quando os factos não constituam fraude fiscal (artigo 116º do CGT).

De acordo com o artigo 7.º da lei das infrações ao IVA e ao ICE, quem, dolosamente, *falsificar, viciar, alterar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes*, quando não deva ser punido crime de fraude fiscal, será punido como transgressão fiscal. A falsificação de documentos fiscalmente relevantes tem como objetivo não só documentar custos inexistentes como servir para obter reembolsos fiscais indevidos do IVA.

Segundo Antunes (2005, citado por Almeida, 2011), este ato de falsificação pode ser material ou intelectual. Trata-se de uma falsificação material quando afeta a autenticidade da fatura, pois diz respeito a uma alteração física, total ou parcial, de uma fatura que já existia modificando elementos relativos à data, texto ou assinaturas. Por sua vez, a falsificação intelectual afeta a verdade no conteúdo da fatura, ao pressupor uma discrepância entre o que é declarado e o que foi escrito.

Outra figura é a violação do *segredo fiscal*. O dever geral de sigilo sobre a situação tributária dos contribuintes é inviolável, determinando a lei os casos em que a divulgação do segredo fiscal é legítima. Considera-se violação do segredo fiscal, a revelação ou aproveitamento do segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas, sem justa causa ou sem consentimento de quem de direito (artigo 115.º e 118.º do CGT).

Nota final para outras situações que são consideradas também transgressões fiscais: a entrega das declarações para efeitos fiscais fora do prazo; inexistência de contabilidade ou livros fiscalmente relevantes; falta de entrega, exibição ou de apresentação de documentos no prazo fixado pela lei; impressão de documentos por tipografia não autorizados; não organização da contabilidade ou da escrituração em harmonia com o legalmente exigido; não emissão e emissão fora de prazo das faturas e por fim falta de colaboração dos contribuintes perante a administração fiscal (artigo 119º a 126.º do CGT).

2.2. Imposto sobre Consumos Especiais

O ICE, regulamentado pela Lei n.º 22/VI/2003 de 14 de julho e alterada pela Lei n.º 48/VI/2004, de 26 de junho, pode ser definido como imposto indireto, monofásico – incide

apenas na fase da “declaração para consumo” à saída dos entrepostos fiscais – e cumulativo que incide sobre álcool e bebidas alcoólicas, sobre produtos petrolíferos e energéticos e sobre o tabaco fabricados em Cabo Verde ou colocados neste território (Ministério das Finanças, 2005).

2.2.1 Os ICE, ambiente e saúde

A proteção do meio ambiente é um dos principais temas da extrafiscalidade dos dias de hoje, sendo que só no século passado se começou a assistir uma maior intervenção dos governos.

Os ICE somam em alguns casos ao IVA com vista a onerar bens considerados supérfluos, de luxo ou indesejáveis, por razões de política económica, social ou ambiental. Assim, a carga fiscal faz aumentar o preço pago pelo consumidor, de modo a reduzir o consumo ou os resíduos dos produtos em causa.

Este imposto incide sobre um certo número de bens como bebidas fermentadas, tabaco, produtos de luxo e produtos ecologicamente prejudiciais, ou de consumo gerador de efeitos negativos, dando-lhe assim características de tributação não apenas fiscal propriamente dita, mas também – e sobretudo – extrafiscal, visando objetivos mais alargados de política económica, como sendo aumentar as receitas fiscais através da oneração de consumos supérfluos, indesejáveis ou mesmo prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Ministério das Finanças, 2005).

Em Cabo Verde foi proposto o ICE e não imposto especial sobre o consumo (IEC) - como em Portugal – para melhor traduzir os objetivos desta tributação. Segundo o Ministério das Finanças (2005), de facto não se trata de tributar todo o consumo com o imposto especial, mas sim, tributar com mais um outro imposto alguns consumos, por se entender que os mesmos pela sua natureza – menos essencial, supérflua ou mesmo prejudicial – devem ser objeto de uma tributação acrescida.

Os ICE obedecem ao princípio de equivalência²⁰, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos em que estas provocam no domínio do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Então, pode considerar-se

²⁰ De acordo com o princípio de equivalência os montantes cobrados deveriam cobrir os custos que o Estado suporta com a saúde dos consumidores e o impacto ambiental.

que estes instrumentos fiscais de tributação têm um efeito de imposto ambiental e de saúde pública (Oliveira, 2013).

2.2.2 Incidência

No âmbito dos ICE a incidência abrange dois elementos. O primeiro é o fato gerador, o que permite conhecer o que está sujeito a imposto (incidência objetiva) e o segundo define os destinatários do imposto, isto é, os respectivos sujeitos passivos (incidência subjetiva).

I. Incidência objetiva

Estão sujeitos ao ICE produtos como: caviar e seus sucedâneos; as bebidas alcoólicas; produtos de luxo (por exemplo: perfumes, produtos de beleza e maquiagem, vestuários e seus acessórios, diamantes, pérolas, artefactos de joalheria e de ourivesaria); produtos petrolíferos e energéticos; tabaco; iates e outros barcos e veículos com mais de 4 anos de idade.

Estes produtos encontram-se detalhados na parte especial anexada ao regulamento do ICE (artigo 3.º do Regulamento do ICE [RICE]).

II. Incidência subjetiva

São sujeitos passivos do ICE os produtores dos bens sujeitos a ICE e os importadores ou outros responsáveis pelo pagamento da dívida aduaneira na importação desses bens (artigo 4.º do RICE).

Ainda no mesmo artigo, são considerados também sujeitos passivos, os detentores no caso de detenção para fins comerciais, os garantes dos imposto, os arrematantes em caso de venda judicial ou em processo administrativo e quaisquer outras pessoas singulares ou coletivas que em situação irregular produzam, transportam, detenham, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a ICE.

2.2.3 Isenções

É de realçar que relativamente às isenções não existem isenções subjetivas nos ICE e quanto à isenção objetiva, o RICE tipifica dois conjuntos de isenções: comuns e específicas.

Isenções comuns

De acordo com o artigo 8.º do RICE estão isentos: os produtos cujo destino seja o consumo como provisões de bordo em aeronaves e embarcações do tráfego internacional; os produtos efetivamente destinados à exportação; os produtos importados ou de produção nacional que beneficiem da aplicação de um regime suspensivo de direitos aduaneiros ou que devam ser inutilizados sob fiscalização aduaneira; os produtos que se destinem a serem consumidos como matérias-primas no fabrico de outros produtos ou artigos especiais de natureza médica, científica, laboral ou equiparado (n.ºs 1 a 4).

Igualmente isentos os produtos que se destinem: ao consumo no âmbito das relações diplomáticas e consulares; a organismos internacionais devidamente reconhecidos pela República de Cabo Verde, de acordo com os limites e condições fixados em convenções internacionais que lhes sejam aplicáveis; aos viajantes entrados em Cabo Verde, que os transportem na sua bagagem pessoal, nas quantidades e condições previstas na lei alfandegária vigente (n.º 5).

Estas isenções funcionam “*a posteriori*”. Apesar de apresentar alguns inconvenientes, esta solução é preferível desde logo pela evidente maior capacidade de evitar a fraude fiscal – isenção *a posteriori* com comprovação dos requisitos, o que implica reembolso ou compensação neste imposto (Lopes, 2009).

Isenções específicas

Através do artigo 9.º, o legislador decidiu isentar de ICE os produtos importados por pessoas singulares para o seu uso pessoal, que façam parte da sua bagagem, tal como vem definido na legislação aduaneira, nas quantidades e condições aí exigidas. Tal benefício é extensível aos bens pessoais e de equipamento, incluindo um veículo automóvel ligeiro de uso pessoal, com a idade máxima de dez anos, importados pelos não residentes de regresso definitivo ao país, quando isentos de direitos ao abrigo do DL 139/91, de 5 de outubro. Igualmente isentos na importação os separados de bagagem e

as pequenas remessas sem valor comercial, bem como os bens adquiridos em lojas francas e transportados na bagagem pessoal de passageiros que viagem para outro país, efetuando uma travessia marítima ou um voo, internacionais²¹ (n.ºs 1 a 4).

Condições especiais de isenção

O n.º 1 do artigo 10.º do RICE exige que a concessão das isenções a entidades diplomáticas, consulares e equiparadas dependa da aplicação do princípio da reciprocidade do tratamento fiscal favorável, quando tal não seja expressamente excluído dos convénios e tratados internacionais aceites por Cabo Verde. Note-se que o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que o não cumprimento de qualquer uma das condições e requisitos de concessão das isenções, determina o seu imediato cancelamento e a correspondente liquidação do ICE devido (sem prejuízo das demais sanções legalmente aplicáveis ao caso concreto).

2.2.4 Taxas

Ao contrário do IVA, o ICE apresenta um sistema de taxas múltiplas, com o mínimo de 10% e o máximo de 150%, variando consoante a natureza do bem. Como refere o artigo 11.º do RICE estas taxas estão discriminadas na tabela anexada ao Regulamento e são aplicáveis no momento em que se verifique a respetiva exigibilidade.

Pode-se constatar de que, para a generalidade dos produtos sujeitos, respeita o princípio da regra de taxa única – 10% – embora com discriminação de taxas mais elevadas nomeadamente para veículos automóveis usados, escalonada em função da respetiva antiguidade e segundo quatro níveis de idade: até 4 anos, isentos; até 6 anos, 40%; até 10 anos, 80%; superior a 10 anos, 150%. Realçamos a exceção de bebidas alcoólicas e tabacos que são tributadas à taxa de 40% e 20% respetivamente²².

A fundamentação deste tratamento discriminado quanto aos veículos automóveis teve como suporte salutar a prática que vem sendo utilizada de desincentivar de forma intensiva a importação de veículos usados, mais poluidores do meio ambiente em vários

²¹ De acordo com o n.º 5 do artigo 9.º do RICE, os produtos vendidos a bordo de barcos ou aviões durante os transportes internacionais de passageiros são equiparados a produtos vendidos em lojas francas, pelo que também estão isentos de tributação deste imposto.

²² As taxas do ICE sofreram alterações, segundo a Lei n.º 51/VIII/2013 de 27 de Dezembro.

sentidos, geradores de exportação excessiva de divisas e geralmente responsáveis por grandes e improdutivos consumos de combustíveis (Ministério das Finanças, 2005).

2.2.5 Valor Tributável

O valor que serve de base à liquidação do ICE é o valor de produção ou o valor aduaneiro, conforme definido no regulamento e na legislação fiscal aduaneira aplicável (artigo 12.º do RICE). De acordo com o n.º 1 do artigo 13.º do RICE, o valor a tributar será:

- a) Nos casos de introdução no consumo interno ou detenção para fins comerciais, o preço de venda ao público ou, não sendo este conhecido ou determinável, o valor normal de aqueles bens;
- b) O preço de venda à saída da unidade de produção, segundo as condições normais de comercialização ou, não sendo este conhecido ou determinável, o valor normal de aqueles bens;
- c) Na importação ou na saída de regime aduaneiro suspensivo, o valor que seria determinado segundo as regras de tributação em IVA, ainda que isento deste.

O valor normal de um bem ou serviço, é tudo aquilo que o destinatário do bem ou serviço teria de pagar a um operador independente em território nacional, no momento em que se realiza a operação, em condições de livre concorrência, para obter esse mesmo bem e serviço e será acrescido ainda os impostos, direitos, taxas e outras imposições, salvo o ICE; e outras despesas acessórias não incluídas no preço e constantes na fatura (n.º 3).

2.2.6 Liquidação e pagamento

Conforme o n.º 1 do artigo 14.º do RICE, o imposto incidente sobre os bens importados ou produzidos no país será liquidado e cobrado pelos serviços competentes da Direção Geral das Alfândegas, juntamente com os respetivos direitos, nos termos da legislação aduaneira aplicável.

Segundo o n.º 2, o imposto incidente sobre os bens produzidos no país será liquidado e pago pelo produtor ou detentor na declaração de modelo aprovado, a apresentar na Estância Aduaneira com jurisdição na área da residência, sede, domicílio ou estabelecimento estável do sujeito passivo, durante o mês seguinte ao da verificação dos factos geradores.

No caso de os prazos previstos para o pagamento do imposto não serem respeitados, os Serviços Fiscais procederão à expedição e entrega da respetiva certidão de relax para cobrança coerciva, nos termos previstos no Código do Processo Tributário e demais legislação aplicável (n.º 3).

De referir que, segundo o artigo 15.º do RICE, este imposto não é dedutível em outros impostos diretos ou indiretos.

2.2.7 Introdução no consumo

No âmbito do ICE, falar da introdução no consumo é o mesmo que falar da exigibilidade, visto que, o imposto torna-se exigível com a introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos (artigo 6.º do RICE).

Em Cabo Verde apenas se encontra regulada a introdução regular. Regra geral, a produção, a transformação, a detenção e a circulação dos produtos sujeitos a ICE, efetuam-se em regime de suspensão do imposto, em que a cobrança do imposto é suspensa. Segundo artigo 6º do RICE, considera-se que houve introdução no consumo dos bens sujeitos a ICE, para efeitos da exigibilidade do imposto, quando:

- a) O produto fabricado sai da unidade ou cadeia de produção e está em condições normais de comercialização, segundo a prática usual para este ou para produtos idênticos;
- b) Se realiza a importação, segundo as normas aduaneiras.

Entende-se ainda que constitui introdução no consumo de bens sujeitos a ICE:

- a) A saída desses produtos de um regime de suspensão;
- b) O fabrico desses produtos fora de um regime de suspensão;
- c) A importação desses produtos quando se não encontrem em regime de suspensão.

2.2.8 Infrações ao ICE

Segundo o artigo 32º da lei nº 23/VI/2003 – lei das infrações ao IVA e ao ICE, as infrações ao RICE constituem infrações fiscais aduaneiras e serão punidas de harmonia com o regime previsto nessa lei.

São exemplos de infrações ao ICE de acordo com a lei antes referida: falta ou inexatidão das declarações; entrega fora do prazo das declarações; inexistência de livros ou documentos; irregularidade na escrituração de livros e documentos.

A falta ou inexatidão das declarações, bem como qualquer evento de que resulte a falta de entrega nos cofres do Estado ou a entrega fora dos prazos estabelecidos, em todo os casos, quando se trate de todo ou parte do imposto devido pela produção interna de bens sujeitos a ICE, será punida, no caso de simples negligência, com coima igual à importância do imposto devido, e, havendo dolo, com coima graduada entre o dobro e o quádruplo do imposto em falta.

O nº 2 do artigo 33.º da referida lei, considera-se como dolosas as infrações antes referidas quando ocorram alguns dos seguintes factos:

- a) Omissão do processamento ou entrega da fatura, livros, bilhetes de despacho em caso de importação, conforme se refere o regulamento do ICE e, bem assim, a falta da correspondente liquidação do imposto;
- b) Falsificação nos elementos da escrita ou documentos exigidos pela entidade competente, acerca da natureza da operação, que determine a sujeição ao imposto, sobre o preço ilíquido praticado ou convencionado, ou sobre a quantidade, natureza, espécie, qualidade, modelo ou quaisquer outros elementos de identificação das mercadorias transacionadas;
- c) Inexistência ou recusa de exibição dos livros, faturas e demais documentos exigidos no regulamento do ICE, assim, como, a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação.

Consideram-se ainda infrações quaisquer inexatidões praticados nos livros e documentos referidos anteriormente (artigo 36º).

2.3 Direitos de Importação

Este imposto engloba todas as receitas provenientes de tributação indireta que incidem sobre o valor aduaneiro dos bens importados para consumo, cobrados conforme a pauta aduaneira oficial em vigor. A Lei n.º 14/VI/2002 de 19 de setembro - Lei Tributária sobre a Despesa (artigo 36.º) aprovou a revisão da pauta aduaneira. A simplificação e racionalização do sistema de tributação aduaneira foi obtida adotando-se uma tributação unificada através da consolidação das imposições vigentes em um único imposto sobre a importação.

Segundo Ferreira *et al.* (2006), referente à análise feita aos dados da Direção Geral das Alfândegas, o agrupamento das taxas combinadas de direitos de importação e dos emolumentos gerais aduaneiros que veio substituir, fez-se segundo critérios de racionalização e simplificação, com o máximo de sete níveis (0, 5, 10, 20, 30, 40 e 50), e a taxa máxima de 50%. Segundo o legislador (Lei nº 14/VI/2002), esta unificação não prejudica a aplicação do IVA e do ICE, que são de aplicação extensiva àqueles bens quando importados.

Como elemento de maior realce na medida ínsita surge na decisão de simplificação do sistema impositivo alfandegário e, muito em especial, a eliminação dos emolumentos gerais aduaneiros que vinham constituindo uma verdadeira sobretaxa aplicável aos produtos importados. Em nosso ver, a redução do número e níveis de taxas dos direitos de importação aparece também como uma verdadeira medida de simplificação, tornando o leque de imposições aduaneiros mais manejável.

As taxas de direitos de importação permaneceram entre 0% e 50%, com a adoção em 2003 da nova Pauta Aduaneira, apresentando ainda um teto elevado, comparativamente ao aspeto pautal da pauta exterior comum, tendencialmente a ser adotada pelos restantes membros da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental. Este facto constitui uma desvantagem para Cabo Verde em matéria de desarme de direitos, principalmente quanto a mercadorias que são fonte essencial de receita, ou mesmo por razão de medidas protecionistas. Por outro lado, representa uma clara vantagem não existirem direitos de exportação ou de reexportação ao invés do que acontece em outros países da região (Ferreira *et al.*, 2006).

CAPÍTULO III – ANÁLISE CRÍTICA

Em nossa opinião, a reforma fiscal é uma realidade, com efeitos estabilizados que o governo tem vindo a administrar, sem prejuízo de ir introduzindo, quer simplificações ao edifício normativo quer ajustamentos por imperativo da harmonização fiscal, nomeadamente na área da tributação indireta.

Porém, consideramos oportuno promover uma análise crítica dos pontos fortes e fracos do sistema fiscal de Cabo Verde, no sentido do seu aperfeiçoamento e desenvolvimento, e para a melhoria do funcionamento da administração fiscal. Nesse sentido, neste capítulo apresentamos fundamentadamente a nossa opinião sobre os assuntos abordados ao longo desta dissertação: estrutura do sistema fiscal e impostos indiretos (IVA, ICE e DI).

3.1 Pontos fortes

O sistema fiscal de Cabo Verde apresenta, em nosso entender, como pontos fortes:

- sistema fiscal semelhante ao sistema português;
- simplicidade fiscal em IVA que conduz ao baixo custo para a administração fiscal;
- reestruturação da pauta aduaneira;
- republicação da legislação sobre o IVA;
- isenções dos bens da primeira necessidade;
- tributação em sede de ICE.

O relacionamento comercial entre Portugal e Cabo Verde é bastante forte, com Portugal a assumir a posição de principal fornecedor do mercado Cabo-verdiano. Sendo assim, consideramos importante o sistema fiscal deste último país ser semelhante ao sistema português. Com a globalização, a importância da semelhança entre sistemas fiscais de diferentes países aumentou enormemente. Além disso, a semelhança do sistema fiscal entre Cabo Verde e Portugal estimula na realização dos investimentos. O Estado Cabo-verdiano, adotou a legislação, em especial na matéria de impostos para incentivar o investimento externo, principalmente pelas empresas portuguesas que queiram implementar o seu negócio em Cabo Verde.

Direcionando a atenção para os impostos indiretos, julgamos que a simplicidade fiscal em sede de IVA conduz ao baixo custo para a administração fiscal. A utilização de apenas uma taxa de IVA, torna o sistema de tributação mais claro, simples e de fácil administração interna e externa. De facto, a manutenção de um sistema de IVA de taxas

múltiplas obrigará com que o contribuinte tenha que manter e desenvolver registos contabilísticos paralelos para cada nível de taxas, com inventário dos bens a estas sujeitas, (por exemplo registo de vendas separadas). Simultaneamente, se levantam dificuldades acrescidas no controlo, seguimento e fiscalização das operações tributáveis por parte da administração fiscal, tornando todo o sistema pesado, muito oneroso e de fraco rendimento. É de realçar, a reestruturação da pauta aduaneira com a introdução do IVA, com o objetivo de reforçar o controlo de mercadorias importadas. A reestruturação da pauta aduaneira surge da necessidade de modernização e simplificação dos procedimentos legais, revogando, assim, um conjunto de impostos anteriormente criados.

Ainda na área do IVA, apontamos a republicação da legislação do IVA como um ponto forte, tendo tido como uma das consequências a alteração da denominação – de regulamente do IVA passou a designar-se de CIVA. As recentes atualizações foram um passo forte para a estabilidade do sistema fiscal de Cabo Verde, tornando credível e recomendável. Por outro lado a sua revisão, com entrada em vigor em 2014, permitiu uma aproximação às regras de tributação em vigor para a União Europeia. Salientamos que a União Europeia é o principal parceiro comercial para Cabo Verde, além disso, existe uma parceria para a mobilidade, facilitando um quadro político para um diálogo, uma negociação e uma cooperação reforçados. Destacamos a introdução na legislação do IVA de um conjunto de novas práticas: quanto às prestações de alguns serviços relativos a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, consagrando a regra da inversão do sujeito passivo do IVA, desde que cumpridos os requisitos exigidos; a obrigação da emissão de faturas para as transmissões de bens e prestação de serviços, ainda que não solicitada a sua emissão; e a eliminação da expressão “documentos equivalentes”.

Considera-se também um ponto forte para o sistema fiscal a isenção dos bens da primeira necessidade, nomeadamente os bens alimentares tipificados no artigo 9.º do CIVA. Cabo Verde é um país pouco desenvolvido e vive à base de importação, principalmente de bens alimentares. Tendo-se optado por isentar do imposto, o preço final desses bens suportado pelo consumidor final é menor.

Por fim, também a tributação em sede de ICE constitui um ponto forte para o sistema fiscal cabo-verdiano, na medida em que incide sobre um grande número de bens, como bebidas alcoólicas, tabaco, produtos de luxo e ecologicamente prejudiciais, ou de consumo gerador de efeitos negativos na área de saúde. Sendo assim, ganha uma outra característica de tributação – extrafiscal –, visando objetivos mais alargados de política

económica como sendo aumentar as receitas fiscais através da oneração de consumos supérfluos, indesejáveis ou mesmo prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente

Seguidamente abordamos a outra face da moeda, ou seja, as situações que em nossa opinião são pontos fracos da tributação em Cabo Verde nas áreas focadas neste estudo.

3.2 Pontos fracos

Para além dos pontos fortes descritos no ponto anterior, o sistema fiscal cabo-verdiano apresenta como pontos fracos:

- a morosidade da justiça tributária;
- a não regulamentação da introdução irregular no consumo em sede de ICE;
- a economia informal;
- a falta de transparência fiscal;
- a falta de cultura fiscal.

Tal como em outros países, a morosidade tributária é um dos pontos fracos deste sistema fiscal, dada a falta de resposta atempada por parte da administração fiscal. Por um lado quando um contribuinte não entrega no prazo estabelecido os impostos devidos à Administração Fiscal, esta procede à cobrança coerciva. Por outro lado, quando os contribuintes têm direito ao reembolso dos montantes pagos (adiantados) em excesso face ao imposto devido, a Administração Fiscal demora muito mais tempo para proceder à liquidação da dívida. Julgamos que esta prática é preocupante, no sentido de que pode contribuir, ou contribui de facto, para o aumento da evasão e fraude fiscal em Cabo Verde.

Um segundo aspeto, prende-se com a inexistência legal da possibilidade da introdução irregular no consumo, em sede de ICE, o que contribui para a perda da receita fiscal para o Estado de Cabo Verde. Atualmente, apenas encontra-se regulamentada a introdução regular. Para se perceber a importância da introdução irregular no consumo, efetuamos um paralelismo com o que se verifica em Portugal. Neste país, nos termos do artigo 10.º da Lei Geral Tributária, o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão de bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis. Sendo assim, o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DL 73/2010), vigente em Portugal, prevê a exigibilidade do imposto relativamente à situação de irregularidade, ou seja, situações que não cumprem as formalidades para a introdução regular no consumo.

Consideramos ainda que a economia informal é um ponto fraco. Esta consiste num conjunto de atividades ou atos isolados que por fragilidade do sistema tributário ou ação fraudulenta de quem os pratica, faz reverter uma certa quantia a seu favor que deveria ser receita fiscal. Neste contexto podem ser incluídas: as produções legais mas não declarada ao fisco, podendo evitar o pagamento de impostos; as produções de bens e serviços ilegais; e ainda a produção de bens e serviços para autoconsumo e pequenas atividades, que embora sendo legais, não são declaradas devido à sua pequena dimensão. A quantidade e a diversidade de atividades económicas informais conduzem à concorrência desleal para as empresas que cumprem regras, provocando assim o aumento à fraude e evasão fiscal. Os agentes económicos não cultivam grande fidelidade para com o fornecedor, sendo facilmente atraídos por concorrentes com preços mais baixos sem a devida valorização de outros fatores como a qualidade e regularização de abastecimento. Atente-se a título exemplificativo que, em 2009, a economia informal em Cabo Verde tinha uma dimensão de 18% do PIB, ou seja, os cofres de estado perderam cerca de dois milhões de contos (18 milhões de euros), devido à fraude e evasão fiscal²³. A maioria das unidades de produção informal não possuem número de identificação fiscal e os trabalhadores não estão inscritos na previdência social.

Também a falta de transparência na aplicação de algumas taxas, nomeadamente a taxa ecológica é um ponto negativo. Os encargos a pagar nas alfândegas e portos são elevados e a aplicação da taxa ecológica tem sido pouco clara para os agentes económicos.

Por fim assinalamos a falta de cultura fiscal, consequência da implementação tardia da educação fiscal em Cabo Verde, o que dificulta de alguma forma as reformas fiscais. Por exemplo, com a crise internacional quase todos os países da Europa (incluindo Portugal) tiveram que adotar medidas de austeridade, aumentando os impostos e cortando drasticamente nas despesas. Tal prática em Cabo Verde seria um problema, porque as pessoas não estão preparadas para aceitarem alterações fiscais porque não tem conhecimento da matéria e por isso não conseguem entender as alterações fiscais.

3.3 Recomendações para tendências futuras

Atualmente, a administração dos impostos em Cabo Verde compete, fundamentalmente, a duas entidades: a direção geral de contribuição e impostos (DGCI) e à direção geral

²³ Economia informal de Cabo Verde, consultado em 20-05-2014, disponível em <http://www.macauihub.com.mo/pt/2010/10/29/10035/>.

das alfândegas (DGA). A esta última cabe atuação exclusiva ou mais direta, no âmbito dos DI assim como grande parte das cobranças do IVA e ICE.

Os serviços ou departamentos das contribuições e impostos coexistem, portanto, com uma série de outras funções de âmbito não fiscal. Sendo assim, sugerimos para um conjunto vasto e exigente de tarefas com vista à melhoria futura do sistema fiscal de Cabo Verde:

- a) Criação de uma legislação adequada para solucionar o problema de morosidade da justiça tributária. Algumas medidas, como por exemplo a eliminação dos privilégios do poder público, neste caso, da administração fiscal (ex: a proteção da administração diante dos cidadãos, quando por meio da tributação o estado não cumprir as exigências básicas de seus cidadãos), concorriam para amenizar a justiça tributária e conseqüentemente para amenizar a fraude e a evasão fiscal;
- b) É da responsabilidade do legislador, regulamentar a introdução irregular no consumo em sede de ICE com vista à recuperação da receita fiscal;
- c) Fiscalizar a organização dos registos ou inscrição de factos tributários e proceder à instauração dos processos necessários à liquidação e cobrança dos impostos, no sentido de combater a existência da economia informal, assim como evitar a falsificação dos registos para o pagamento de menos impostos, podendo arrecadar mais receitas;
- d) Tendo em conta os vários casos da economia informal, alguns dos quais mencionados no ponto anterior, e sabendo que este tipo de situações são um dos principais entraves ao desenvolvimento da economia cabo-verdiana, poderia também ser criado um protocolo entre a Administração Tributária e a Polícia Nacional, com vista a combater a existência da economia informal, contribuindo assim para o aumento das receitas fiscais, e conseqüente aumento da economia nacional;
- e) Promover o esclarecimento e a informação aos contribuintes sobre o conteúdo das leis fiscais e sobre o cumprimento das suas obrigações tributárias, com o objetivo de garantir a transparência fiscal e à implementação da cultura fiscal, podendo assim, proceder às reformas fiscais necessárias;
- f) A perda de receitas em DI em determinados bens pode ser compensada pelo ajustamento da taxa de ICE em tabaco, bebidas destiladas e bebidas espirituosas

com o teor do álcool em volume igual ou superior a 80% vol.²⁴, bem como o aumento moderado de outros impostos, nomeadamente aumento moderado da taxa do IVA para bens considerados supérfluos, estando atento naturalmente a repercussão na atividade económica;

- g) Em termos da recolha, tratamento e difusão da informação com o intuito de combate à fraude fiscal, e no âmbito das respetivas Direções-Gerais, deverão ser tipificadas irregularidades encontradas internamente, avisos de alerta e incrementando o intercâmbio de informações entre a DGA e a DGCI;
- h) Deverão ser ainda desenvolvidos, de forma sistematizada, controlos de carácter contabilístico junto dos operadores económicos, com o objetivo de garantir o cumprimento da legislação relativa a mercadorias sujeitas a impostos ou importadas ao abrigo de regimes especiais ou suspensivos;
- i) Por fim, a formação e a sensibilização de funcionários em áreas específicas de fiscalização e investigação, com destaque para o conhecimento da fraude informática, deverão ocupar lugar de relevo, com o objetivo de serem capazes de efetuar uma melhor fiscalização, contribuindo assim para a diminuição da fraude e evasão fiscal.

Contudo, devemos dizer que a administração fiscal terá, naturalmente, que se ressentir na eficácia e produtividade, em tanto maior grau, quanto maiores forem as carências de meios humanos e técnicos qualificados.

Não se deve esquecer que um sistema fiscal deve estar, inevitavelmente, adaptado às estruturas existentes, tanto às estruturas económico-sociais, como às estruturas administrativas. Será inútil conceber um sistema fiscal tecnicamente complexo ou pretender aumentar a eficiência do existente, se a administração fiscal não tem capacidade para o fazer aplicar e respeitar, por falta de meios humanos e técnicos ou por inadequação das estruturas vigentes. Mas por outro lado é imprescindível que através da modernização do sistema fiscal se prepare e incite à mudança a própria administração de modo a que se processe um ajustamento permanente. Por isso, há necessidades de preparação do pessoal na área fiscal de modo que as leis fiscais sejam compreendidas não de forma ambígua, sejam aplicadas de forma consistente e sem discriminatória. Logo, é necessário existirem recursos humanos atualizados na área fiscal, bem treinados e motivados.

²⁴ Um exemplo de bebidas espirituosas com teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol. é a aguardente. Este é produzido em quantidade elevado em Cabo Verde e é muito prejudicial à saúde.

CONCLUSÕES

A presente dissertação teve por finalidade analisar os impostos sobre o consumo em Cabo Verde - IVA, ICE e DI – apresentando os seus atuais estados. Começámos por caracterizar e apresentar o desenvolvimento do sistema fiscal cabo-verdiano e abordámos a composição das receitas fiscais desde 2000 até 2013. Posteriormente centrámos o nosso estudo nos principais impostos sobre o consumo, apresentando o estado presente destes impostos, em particular os procedimentos de tributação inerentes. Por fim, identificámos os pontos fortes e fracos do sistema fiscal deste país e dos impostos estudados, tendo-se finalizado com a apresentação de sugestões de melhoria.

O objetivo definido para o nosso trabalho foi o de conhecer o estado atual dos impostos sobre o consumo em Cabo Verde. Para ajudar na concretização deste objetivo definimos como objetivos específicos: caracterizar o sistema fiscal cabo-verdiano; conhecer o peso de cada imposto sobre o consumo a estudar na receita fiscal; conhecer os procedimentos de tributação inerentes a estes impostos; identificar os pontos fortes e fracos destes impostos sobre o consumo.

Para a concretização do estudo foi utilizada uma metodologia qualitativa e de base documental, considerando o facto de se tratar de um estudo interpretativo e descritivo.

Como matéria suscetível de revisão, os impostos vêm sofrendo algumas alterações ao longo do tempo, quer a nível de designação, quer a nível de objetivos para que foram criados. O sistema fiscal cabo-verdiano segue muito de perto o sistema fiscal português, com adaptação à realidade nacional e atualmente, é constituído por vários impostos, sendo os diretos IUR e IUP e os indiretos, o IVA, o ICE, DI e IS.

Os impostos indiretos em Cabo Verde (IVA, ICE e DI) têm mantido maior peso do que os impostos diretos e tem-se verificado um crescimento gradual desde 2008 até 2013 (período de estudo), com exceção de algumas oscilações nos anos intermédios. Dentre os impostos indiretos, o IVA é o que apresenta maior receita fiscal arrecadada pelo Estado em relação ao ICE e DI. O IVA, desde a sua introdução em 2004, foi um imposto com mais peso no total da receita fiscal. Esta discriminação deve-se essencialmente às suas características de generalidade e neutralidade, obtidas através do crédito do imposto. É de realçar o facto de o IVA ser um imposto plurifásico, onde são cobradas receitas em cada uma das etapas do circuito económico, dificultando assim a fuga pelo não pagamento. Por isso, o nosso estudo reforça as conclusões apresentadas por Lopes (2009), podendo-se afirmar que, pelo menos, desde o ano 2000 a maior fatia da receita fiscal é proporcionada pelos impostos indiretos.

Os impostos sobre o consumo têm como pretensão a tributação de situações como a transmissão de bens, prestação de serviços e as importações de bens. Estes impostos não incidem sobre os rendimentos, como é o caso dos impostos diretos, mas sim, incidem sobre as despesas de consumo efetuadas pelos agentes económicos.

O IVA além de ser um imposto que apresenta maior receitas fiscal em relação ao ICE e DI, apresenta como características a existência de uma taxa única de tributação (15%), isentando de tributação bens essenciais, nomeadamente alguns do ramo alimentar (por exemplo, carnes, peixes, ovos, leites, frutas, legumes, cereais), rações destinadas à alimentação de animais de reprodução e de abate para consumo humano, bens de equipamento, de sementes, de espécies reprodutoras, de adubos, pesticidas, herbicidas, fungicidas e similares e determinados artigos para a atividade da pesca. De destacar ainda a reformulação do CIVA com introdução de novas regras vigentes a partir de 2014, que vieram melhorar o sistema de tributação nesta área.

A tributação dos impostos sobre o consumo tem como objetivo não só aumentar receitas fiscais, como também por razões de política económica, social e ambiental, como é o caso do ICE, que onera os bens considerados supérfluos, de luxo ou indesejáveis. É de referir que o ICE tem um âmbito bem mais alargado do que em Portugal, aplicando-se, em geral, uma taxa de referência de 10%.

Por sua vez, os DI engloba todas as receitas de tributação indireta que incidem sobre o valor aduaneiro. Há alguns anos procedeu-se juntamente com a revisão da pauta aduaneira a uma alteração nesta matéria que visou a simplificação e racionalização do sistema de tributação aduaneira. Para Ferreira *et al.* (2006), este facto se por um lado representa uma clara vantagem de não existirem direitos de exportação ou de reexportação, por outro lado tem como ponto negativo em matéria de desarme de direitos, principalmente em relação a mercadorias que são fonte essencial de receita, ou mesmo por razão de medidas protecionistas.

Normalmente, na ótica do Estado, os impostos sobre consumo apresentam algumas vantagens em relação aos impostos diretos, na medida em que implicam uma menor resistência psicológica dos contribuintes, logo a propensão à fraude fiscal é menor e consequentemente a afetação de meios técnicos e humanos, em termos de fiscalização também é menor. Em contrapartida, estão mais propensos a abusos por parte dos governos, visto que incidem sobre todos os contribuintes de igual forma, não distinguindo a posse de rendimentos.

Em nossa opinião o sistema fiscal cabo-verdiano apresenta pontos fortes: a simplicidade em IVA que conduz ao baixo custo para a administração fiscal; o sistema fiscal ser semelhante ao sistema português; a reestruturação da pauta aduaneira; a republicação da legislação sobre o IVA; a isenção de IVA em bens alimentares essenciais; e a tributação em sede de ICE. Ao mesmo tempo não se encontra livre de alguns entraves, considerados em nossa opinião, pontos fracos: a morosidade da justiça tributária; a não regulamentação da introdução irregular no consumo em sede de ICE; a economia informal; a falta de transparência fiscal e por fim a falta de cultura fiscal.

Apesar de o ambiente de negócio ter melhorado muito nos últimos anos, os empresários ainda enfrentam problemas com a justiça muito lenta, a falta de eficiências nos portos e alfândegas em matéria de transparência fiscal. Por isso, apresentámos algumas recomendações para melhorias futuras, como por exemplo: a criação de uma legislação adequada para solucionar o problema da morosidade da justiça tributária; regulamentar a introdução irregular no consumo em sede de ICE; fiscalizar a organização dos registos ou inscrição de factos tributários; criação de um protocolo entre a administração tributária e a polícia nacional; promover o esclarecimento e a informação aos contribuintes sobre o conteúdo das leis fiscais e sobre o cumprimento das suas obrigações; ajustar a taxa do ICE em tabaco bebidas destiladas e bebidas espirituosas, com teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% e o aumento da taxa do IVA para bens supérfluos; desenvolver de forma sistematizada controlo de carácter contabilístico junto dos operadores económicos; a formação e sensibilização dos funcionários em áreas específicas de fiscalização e investigação com destaque para conhecimento da fraude informática.

Durante a realização deste trabalho deparámo-nos com algumas dificuldades. Em primeiro lugar, referir que não nos foi possível obter informação dos valores das contas gerais do Estado para conhecer verdadeiramente as receitas fiscais de Cabo Verde de 2008 a 2013. Os documentos obtidos continham valores não coincidentes na totalidade, pelo que, por isso, optámos por utilizar para esses períodos os valores dos OE. Consequentemente, não foi possível efetuar uma comparação linear com o estudo de Lopes (2009), para os períodos 2000 a 2007, que se baseou em valores reais das receitas fiscais. Além da importância que esta questão adquire para o conhecimento da real evolução das receitas fiscais, fica limitada a comparação realizada. A falta de informação disponível sobre os Direitos de Importação limitou a proporção na análise entre os três impostos estudados, tendo em conta o espaço que se dedica os DI. Outro aspeto a ressaltar foram os escassos estudos existentes ou disponíveis sobre a

fiscalidade neste país, o que limitou a revisão da literatura e a apresentação de opiniões diversas sobre a estrutura fiscal e os impostos de Cabo Verde.

Por este último fator indicado, julgamos que o nosso trabalho pode contribuir para o desenvolvimento do estudo da fiscalidade em Cabo Verde. cremos que a investigação nesta área tem um longo caminho a percorrer, pelo que deixamos, modestamente, algumas pistas para trabalhos futuros, com base na nossa análise crítica. Atendendo a que a revisão do IVA, com vigência a partir de 2014, proporcionou uma aproximação às regras de tributação em vigor para a União Europeia, julgamos relevante verificar se nos restantes países africanos de língua oficial portuguesa essa evolução também existe. Por outro lado, um dos pontos fracos identificado foi a falta de cultura fiscal, pelo que sugerimos que seja estudada a literacia fiscal no caso cabo-verdiano. Por fim, dado que se pretende um sistema fiscal cada vez melhor, consideramos importante avaliar a qualidade de serviço do sistema fiscal de Cabo Verde, estudando a relação entre a Administração Fiscal e as entidades coletivas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, I.A., Carlos, A.B., Durão, J, R & Pimenta, M. E. (2011). *Guia dos impostos em Portugal*. Sociedade Editora, Ld.ª. Lisboa. Portugal. ISBN: 978-972-724-555-0;
- Almeida, T.F.S. (2011). *A Fraude em sede de IVA: O caso português (Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para obtenção do grau do mestre em contabilidade*. Universidade de Aveiro – ISCA;
- Bell, J. (1997). *Como realizar um projecto de investigação*. Lisboa. Gradiva (Obra original publicada em 1993).ISBN:978-972-662-524-7;
- Coutinho, C. P. (2011). *Metodologias de investigação em Ciências Sociais e Humanas*. (Almedina, Ed.) (p. 343). Coimbra;
- Ferreira, A. M., Malta, J.C & Rodrigues, A.C. (2006). *Estudo do impacto de um acordo de parceria económica – projeto Cabo Verde (Trabalho realizado para a SNEDE)*. Lisboa;
- Fortin, M. F. (1996). *O Processo de investigação: Da Conceção à Realização*. Loures: Lusociência;
- Lopes, C. (2009). *As Vicissitudes dos impostos indirectos no sistema fiscal Cabo-verdiano (Monografia em Economia e Gestão - Administração e Controlo Financeiro)*. Universidade Jean Piaget - Praia. Disponível em <http://bdigital.cv.unipiaget.org:8080/jspui/handle/10964/89>;
- Maidana, N.M.N. (2003). *Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA*. 1ª Edição, Cabo Verde;
- Ministério das Finanças – DGCI. (2005). *Comissão de reforma da tributação sobre a despesa – Manual Geral do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. 1.ª Edição. Praia;
- Oliveira, T. (2013). *Os impostos especiais de consumo (Trabalho realizado no âmbito da disciplina de complementos de fiscalidade)*. Universidade de Aveiro – ISCA;
- Sousa, M. J., & Batista, C. S. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios segundo bolonha*. Lisboa: Pactor;

Vasques, Sérgio (2006). *A introdução do IVA em Cabo Verde*. In: Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco III - Dir. [de] Jorge Miranda - Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. - Coimbra: Coimbra Editora, p. 953-967;

LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei n.º 1/96 de 15 de janeiro, *aprova o Regulamento do Imposto Único sobre o Rendimento*, Conselho de Ministros, B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 1, suplemento, 1996;

Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro, *aprova a Lei Geral Tributária*, porto editora, 7ª edição, Lisboa, 2012;

Decreto-Lei n.º 18/99 de 26 de abril, *aprova o Regulamento do Imposto Único sobre o Património*, Conselho de Ministros, B.O. da República de Cabo verde, I Série n.º 13, suplemento, 1999;

Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho, *aprova o Código de Impostos Especiais de Consumo* – alterada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro, Lisboa, 2013;

Despacho de 29 de dezembro de 2003, *regime das amostras e ofertas de pequeno valor*. Conselho de Ministros, Praia, 2003;

Lei n.º 127/IV/95 de 26 de junho *aprova as bases do Imposto Único sobre o Rendimento*, Assembleia Nacional, B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 1, suplemento, 1996;

Lei n.º 79/V/98 de 7 de dezembro, *regulamenta o Imposto Único sobre Património*, Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 13, suplemento, 1999;

Lei n.º 1/V/99 de 23 de novembro, *aprova a Constituição da República de Cabo Verde*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde, I Série n.º 17, suplemento – retificado pelo B.O. n.º 28 de 26 de julho de 2010. 2011;

Lei n.º 14/VI/2002 de 19 de setembro, *aprova o Sistema de Tributação sobre o Consumo/Despesa*, Assembleia Nacional, B.O. da República de Cabo Verde, I Série n.º 28, 2.º suplemento, 2002;

Lei n.º 21/VI/2003 de 14 de junho, *aprova o Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Assembleia Nacional, B.O. da República de Cabo Verde, I Série n.º 21, suplemento, 2003;

- Lei n.º22/VI/2003 de 14 de junho, *aprova o Regulamento do Imposto sobre Consumos Especiais*, Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série nº 21, suplemento, 2003;
- Lei n.º 23/VI/2003 de 14 de julho, *aprova o Regime das Infracções relativas ao IVA e ao ICE*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série nº 21, suplemento, 2003;
- Lei n.º 20/VII/2007 de 28 de dezembro, *aprova o orçamento de estado para o ano económico de 2008*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 47, suplemento, 2007;
- Lei n.º 33/VII/2008 de 8 de dezembro, *aprova o Regulamento do Imposto de Selo*, Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 45, suplemento, 2008;
- Lei n.º 34/VII/2008 de 29 de dezembro, *aprova o orçamento de estado para o ano económico de 2009*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 48, suplemento, 2008;
- Lei n.º 48/VII/2009 de 29 de dezembro, *aprova o orçamento de estado para o ano económico de 2010*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 49, suplemento, 2009;
- Lei n.º 3/VIII/2011 de 28 de julho, *aprova o orçamento de estado para o ano económico de 2011*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 25, suplemento, 2011;
- Lei n.º 10/VIII/2011 de 30 de dezembro, *aprova o orçamento de estado para o ano económico de 2012*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série n.º 42, 3.º suplemento, 2011;
- Lei n.º 17/VIII/2012 de 23 de agosto, *redefine o Regime Jurídico-tributário da Taxa Ecológica, criada pela Lei n.º 76/VII/2010*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série nº 50, suplemento, 2012;
- Lei n.º 47/VIII/2013 de 20 de dezembro, *aprova o Código Geral Tributário*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série nº 69, suplemento, 2013;
- Lei n.º 49/VIII/2013 de 27 de dezembro, *republica o Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I Série nº 71, suplemento, 2013;
- Lei n.º 23/VIII/2013 de 8 de janeiro, *aprova o orçamento de estado para o ano económico de 2013*. Assembleia Nacional. B.O. da República de Cabo Verde. I série n.º 2, suplemento, 2013.